



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 27/10/2017

Αριθμός απόφασης:5604

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/05/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....» και της «.....» ,με ΑΦΜ «.....» κατοίκου Κηφισιάς οδός «.....», κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων:

1) Της υπ' αριθ. «.....»/20-03-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διαχειριστικής περιόδου 01/01.-31.12.2006.

2) Της υπ' αριθ. «.....»/20-03-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διαχειριστικής περιόδου 01/01.-31.12.2005.

3) Της υπ' αριθ. «.....»/20-03-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διαχειριστικής περιόδου 01/01.-31.12.2003.

4) Της υπ' αριθ. «.....»/20-03-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διαχειριστικής περιόδου 01/01.-31.12.2004.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και της από 20-03-2017 έκθεσης ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-05-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. «.....»/20-03-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 19.964,30 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 23.957,16ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 43.921,46 ευρώ.

2)Με την υπ'αριθμ. «.....»/20-03-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 52.821,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 63.385,20ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 116.206,20 ευρώ.

3)Με την υπ'αριθμ. «.....»/20-03-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 19.837,11 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 23.804,53ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 43.641,64 ευρώ.

4)Με την υπ'αριθμ. «.....»/20-03-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 19.899,30 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 23.879,16ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού 43.778,46 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν:

α) της από 20/03/2017 έκθεσης ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, «.....».

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αρ. «.....»/5-8-2016 εντολή μερικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε εν συνεχεία του με αρ. πρωτ. «.....»/6-4-2012 ΔΑΠ του ΣΔΟΕ Πελλοπονήσου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για την εξακρίβωση της εφαρμογής των άρθρων 66, 67 & 113 ν. 2238/1994, του άρθρου 36 παρ. 1 του ΠΔ 186/1992, του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 3296/2004, και του άρθρου 9^α του ν. 2523/1997. Κατόπιν του ελέγχου αυτού διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας των οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006 και 2007 με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Η προσφεύγουσα τέως σύζυγος του «.....» δεν είχε υποβάλλει συγκεκριμένα καθόλου φορολογικές δηλώσεις για τα έτη 2004-2007 και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας (αρ.20§2 του Συντ.,και αρ.6 του Ν.2690/99), μη πρόσβασή σε στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.
2. Δεν της κοινοποιήθηκε ποτέ το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/06-04-2012 ΔΑΠ του ΣΔΟΕ Πελ/σου και ουδέποτε έλαβε γνώση της εντολής ελέγχου.
3. Αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 18 παρ.8ν.3091/2002 και παράβαση της ισότητας.
4. Αντισυνταγματικότητα των τεκμηρίων διαβίωσης, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας της φορολογικής δικαιοσύνης και της φορολογικής ισότητας(άρθρα 78 και 4§1,5Συντ.).
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ.1 Συντ) και ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1, 1^{ου} Π.Π.Ε.Σ.Δ.Α).
6. Εσφαλμένος υπολογισμός τεκμηρίων διαβίωσης.
7. Ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών.
8. Αμφισβήτηση του τεκμηρίου διαβίωσης του άρθρου 16§1^α ΚΦΕ(από ιδικοτοίκηση κατοικιών κύριας και εξοχικής)

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 4174/13:

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/13: *«Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»*

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, εν προκειμένω από 1-1-2014 για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, όπως η συγκεκριμένη, δεν κοινοπείται κλήση προς ακρόαση πριν από την έκδοση των οριστικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου αλλά σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της επιδόθηκε κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος είναι εντελώς αβάσιμος, αφού με την επίδοση στις 29-11-2016 του υπ' αρ. «.....»/2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου είχε την δυνατότητα να ζητήσει ακρόαση για παροχή εξηγήσεων.

Επειδή, στο υπ' αριθμ. «.....»/2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ), το οποίο της κοινοποιήθηκε στις 29/11/2016, στη σελίδα 1 κεφ. Α αναφέρεται όλο το περιεχόμενο του εν λόγω ΔΑΠ, ενώ και στο υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/26-9-2016 αίτημα πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 το οποίο παρέλαβε η ίδια η προσφεύγουσα από τα γραφεία της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ αναγράφεται: ο αριθμός εντολής, το είδος του ελέγχου, οι χρήσεις που ελέγχονταν, και ότι δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις για εκείνα τα έτη προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε πλήρη γνώση της εντολής ελέγχου και άρα ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 ν.2238/94: **«Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης»**

1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, όπως αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2). Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος.»

Επειδή, σύμφωνα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1047/1998

«.....

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση, που ίσχυε μέχρι τώρα και γίνεται απλούστερος.

2. Συγκεκριμένα, το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση (κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας) δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής. Για τον υπολογισμό της αξίας της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής από 1-1-1997 και μετά, λαμβάνεται το γινόμενο των εξής παραγόντων:

α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής, στην οποία προστίθεται ποσοστό 20% της επιφάνειας αποθηκευτικών χώρων και χώρων στάθμευσης, που τυχόν υπάρχουν στην οικοδομή.

β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος, όπως αυτές προσδιορίζονται στις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου και ισχύουν την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης	Διορθωτικός
για κάθε τετραγωνικό μέτρο	Συντελεστής

μέχρι 150.000 δρχ.	1,10
από 150.001 " έως 250.000 δρχ.	1,20
" 250.001 " " 400.000 "	1,30
" 400.001 " και πάνω	1,40

δ) Του συντελεστή παλαιότητας, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας των κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης. Οι συντελεστές παλαιότητας που ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 1997 είναι οι ακόλουθοι:

1 έως 5 χρόνια 0,90

6 " 10 " 0,80

11 " 15 " 0,75

16 έως 20 χρόνια

21 " 25 " 0,65

26 και πάνω " 0,60

Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις μήνες το έτος.

Επίσης, καταργείται ο προσδιορισμός της αξίας της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής ανά τριετία και πλέον ο προσδιορισμός αυτός γίνεται κάθε χρόνο.

3. Ο πιο πάνω προσδιορισμός του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση γίνεται για οποιαδήποτε ιδιοκατοικούμενη οικοδομή του φορολογουμένου και αφορά την κύρια ή τη δευτερεύουσα κατοικία του είτε αυτή είναι αστική ή εξοχική είτε πρόκειται για την πρώτη ή για τις λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες του.

4. Ειδικότερα, ο προσδιορισμός του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση της κύριας και της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας (μη εξοχικής ή εξοχικής) του φορολογουμένου που η επιφάνειά τους υπερβαίνει τα 150 τ.μ. αθροιστικά, καθώς και της εξοχικής δευτερεύουσας κατοικίας, γίνεται από το Κ.Ε.Π.Υ.Ο.
.....

5. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση, προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπόψη η τιμή ζώνης που ισχύει στην περιοχή την 1-1-1997.
.....

6. Για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου, στην επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής περιλαμβάνεται η επιφάνεια των κύριων χώρων και το 20% της επιφάνειας αποθήκης και γκαράζ.

Προκειμένου για ιδιοκατοίκηση σε διαμέρισμα πολυκατοικίας, ως επιφάνεια για τον υπολογισμό της αξίας του λαμβάνεται αυτή που καταλαμβάνει ο κύριος χώρος του διαμερίσματος προσαυξημένη με ποσοστό 20% της επιφάνειας που αφορά τον ανεξάρτητο χώρο της αποθήκης ή του γκαράζ μέσα στην ίδια οικοδομή.

Προκειμένου για ιδιοκατοίκηση σε μονοκατοικία στην επιφάνειά της περιλαμβάνεται και η τυχόν επιφάνεια λεβητοστασίου και κλιμακοστασίου.

Προκειμένου για ιδιοκατοικούμενη οικοδομή που αποτελείται από περισσότερους του ενός ορόφους με ενιαία λειτουργική ενότητα, στην επιφάνειά της περιλαμβάνεται το άθροισμα των επιφανειών όλων των ορόφων.
.....

.....

Αν στην ιδιοκατοικούμενη οικοδομή υπάρχει συνιδιοκτησία μόνο μεταξύ των δύο συζύγων ή μεταξύ αυτών και των ανήλικων τέκνων τους, για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού της εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη η συνολική επιφάνεια.

Αν όμως, υπάρχει συνιδιοκτησία μεταξύ των γονέων και των ενήλικων τέκνων τους, που έχουν δική τους φορολογική υποχρέωση και υποβάλουν χωριστή δήλωση ή μεταξύ τρίτων, για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση υπολογίζεται το μέρος της επιφάνειας που αναλογεί στο ποσοστό συνιδιοκτησίας κάθε συνιδιοκτήτη.

7.

8.

Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά πάροδο διετίας από την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας. Ο χρόνος έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας υπολογίζεται ολόκληρος στην παλαιότητα, αν η έκδοση ή αναθεώρηση γίνει μέσα στο πρώτο εξάμηνο. Αντίθετα, ο χρόνος έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας, δεν υπολογίζεται καθόλου στην παλαιότητα, αν η έκδοση ή αναθεώρηση γίνει μέσα στο δεύτερο εξάμηνο. Επίσης, κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας μέχρι τη συμπλήρωση της διετίας υπολογίζεται συντελεστής 1,00.

Ο ίδιος συντελεστής παλαιότητας εφαρμόζεται είτε το ακίνητο βρίσκεται εντός είτε εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Σε περίπτωση που η ιδιοκατοικούμενη οικοδομή αποτελείται από περισσότερους του ενός ορόφους, με διαφορετική παλαιότητα καθένας, για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος λαμβάνεται ο ίδιος συντελεστής παλαιότητας για όλο το κτίριο, ο παλαιότερος.

.....

9. Οι μήνες ιδιοκατοίκησης γράφονται και υπολογίζονται με ακέραιο μονοψήφιο ή διψήφιο αριθμό.

Ιδιοκατοίκηση μέχρι 15 μέρες δεν υπολογίζεται, ενώ ιδιοκατοίκηση από 16 μέρες και πάνω λαμβάνεται ως ολόκληρος μήνας.

Ειδικά για μία ή περισσότερες εξοχικές δευτερεύουσες κατοικίες για καθεμιά τους υπολογίζεται ιδιοκατοίκηση για τρεις μήνες το έτος.

10. Το μηνιαίο ή το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας ή πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας (μη εξοχικής ή εξοχικής) συμπληρώνεται στη

δήλωση σε κάθε περίπτωση από το φορολογούμενο, κατά τη δική του εκτίμηση είτε αυτό φορολογείται είτε απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

Ειδικά, για κύρια και πρώτη δευτερεύουσα κατοικία πάνω από 150 τμ, το τεκμαρτό τους εισόδημα υπολογίζεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω από το ΚΕ.Π.Υ.Ο, μηχανογραφικά, χωρίς να ληφθεί υπόψη το τεκμαρτό μίσθωμα που δηλώθηκε κατ'εκτίμηση του φορολογουμένου και χωρίς να επιβληθεί πρόσθετος φόρος ή προσαυξήσεις σε περίπτωση διαφοράς από αυτό που δηλώθηκε.

Το μηνιαίο τεκμαρτό μίσθωμα γράφεται ακέραιο, ανεξάρτητα από το απαλλασσόμενο ποσό ή τα ποσοστά συνιδιοκτησίας. Το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής γράφεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους.

11. Τα ποσοστά συνιδιοκτησίας της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής του συζύγου ή της συζύγου γράφονται στη δήλωση και υπολογίζονται στην εκκαθάριση με ακέραιους μονοψήφιους, διψήφιους ή τριψήφιους αριθμούς.

.....

.....

12.

13.

14. Περαιτέρω, αν υπάρχει δευτερεύουσα μη εξοχική και μία ή περισσότερες εξοχικές δευτερεύουσες κατοικίες, ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία λαμβάνεται η μη εξοχική και η άλλη ή οι άλλες εξοχικές δευτερεύουσες κατοικίες θεωρούνται λοιπές δευτερεύουσες.

Ομοίως αν υπάρχουν περισσότερες δευτερεύουσες μη εξοχικές κατοικίες, η μία απ'αυτές αποτελεί την πρώτη δευτερεύουσα κατοικία και η άλλη ή οι άλλες αποτελούν τις λοιπές δευτερεύουσες.

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερα διαμερίσματα του ίδιου ή διαφορετικού ορόφου, που συνορεύουν, έχουν συνενωθεί λειτουργικά, χωρίς τη σύσταση συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη συνένωσή τους, το άθροισμα των επιφανειών τους θεωρείται ως μία κατοικία, κύρια ή δευτερεύουσα, αντίστοιχα, ανάλογα με τη χρήση τους.

15.- Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου τεκμαρτού εισοδήματος, στην επιφάνεια των 150 τμ. της κύριας και της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας που απαλλάσσονται από το φόρο, περιλαμβάνεται το άθροισμα των κύριων χώρων με τους τυχόν βοηθητικούς χώρους (σε περίπτωση μονοκατοικίας), καθώς και ολόκληρη η επιφάνεια της αποθήκης και του γκαράζ (χωρίς μείωση 20%).

Επίσης, για το απαλλασσόμενο όριο των 150 τμ. λαμβάνεται κατ'αρχήν η επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας. Αν το εμβαδόν της

ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας είναι μικρότερο από 150 τμ., η διαφορά μέχρι τα 150 τμ. καλύπτεται με την επιφάνεια μόνο της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας. Αν υπάρχει πρώτη δευτερεύουσα κατοικία μη εξοχική και μία ή περισσότερες εξοχικές, η απαλλασσόμενη επιφάνεια που υπολείπεται μέχρι τα 150 τμ. καλύπτεται με τμήμα ή με ολόκληρη την επιφάνεια της μη εξοχικής πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας. Στην περίπτωση αυτή, ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία, όταν υπάρχει μη εξοχική και εξοχική δευτερεύουσα κατοικία, λαμβάνεται η επιφάνεια της μη εξοχικής.

Αν δεν υπάρχει μη εξοχική πρώτη δευτερεύουσα κατοικία, η απαλλασσόμενη επιφάνεια που υπολείπεται μέχρι τα 150 τμ., καλύπτεται με τμήμα ή με ολόκληρη την επιφάνεια της εξοχικής πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας.

Τυχόν άλλη εξοχική ή άλλες εξοχικές δευτερεύουσες κατοικίες υπολογίζονται ως λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες. Σε περιπτώσεις συνιδιοκτησίας μόνο μεταξύ των συζύγων και των ανήλικων τέκνων τους λαμβάνεται για τον υπολογισμό των 150 τμ. η συνολική επιφάνεια των πιο πάνω ακινήτων, ενώ σε περιπτώσεις συνιδιοκτησίας με ενήλικα τέκνα ή τρίτους λαμβάνεται υπόψη η επιφάνεια που αναλογεί στα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους.

Τέλος, αν το άθροισμα της ιδιοκατοικούμενης κύριας και πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας (μη εξοχικής ή εξοχικής), εξακολουθεί να υπολείπεται από το απαλλασσόμενο όριο των 150 τμ. του άρθρου 6 του ν.2238/1994, η διαφορά αυτή δεν καλύπτεται και με άλλη δεύτερη δευτερεύουσα (μη εξοχική ή εξοχική) ιδιοκατοικούμενη κατοικία του φορολογούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω τόσο το ακίνητο στην «.....» όσο και το ακίνητο στο «.....» ιδιοκατοικούνταν από την προσφεύγουσα και τις ανήλικες κόρες της κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, (των οποίων η ίδια είχε την επιμέλεια), ορθώς καταλογίστηκε το 100% του τεκμηρίου ιδιοκατοίκησης σε αυτήν, σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 ν. 2238/94 (*«Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, τη συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν.....»*).

Εξάλλου τα περιγραφικά στοιχεία των ανωτέρω ακινήτων ελήφθησαν βάσει των τίτλων κτήσης τους (σελ. 9 έκθεσης ελέγχου), σύμφωνα με τα οποία η εξοχική κατοικία (δευτερεύουσα) στο «.....» έχει εμβαδό 127,83 τ.μ και γκαράζ 33,34 τ.μ ενώ η κύρια κατοικία στην «.....» έχει εμβαδό 349 τ.μ, 30 τ.μ γκαράζ και 14 τ.μ ισόγειο κτίσμα (ναός). Επιπλέον για τον υπολογισμό της συνολικής επιφάνειας της κατοικίας στην «.....» περιλήφθηκε, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1047/1998 ορθώς το άθροισμα των

κύριων χώρων με τους βοηθητικούς χώρους καθώς και ολόκληρη η επιφάνεια της αποθήκης και του γκαράζ (χωρίς μείωση 20%) αφού πρόκειται για μονοκατοικία.

Επειδή, βάσει όλων των παραπάνω και κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 16 παρ. 1 του ν. 2238/94, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1047/1998 ορθώς υπολογίστηκε η αντικειμενική δαπάνη ιδιοκατοίκησης των ελεγχόμενων χρήσεων, όπως φαίνεται στην σελ. 10 της Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού των τεκμηρίων ιδιοκατοίκησης είναι εντελώς αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2 ν. 2238/94: ορίζεται ότι:« **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 στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 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.».

Επειδή σύμφωνα με το με Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1148627 ΕΞ 27.9.2013 έγγραφο με θέμα **Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών** αναφέρεται ότι: «2. Επισημαίνεται ότι τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους (σχετ. έγγραφα 1087172/1642/Α0012/25.10.2005, 1085447/1986/Α0012/24.10.2006). Το θετικό

αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Διευκρινίζεται επίσης ότι αν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τα τεκμήρια 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 από δαπάνες των [άρθρων 16](#) και [17](#) του Κ.Φ.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται της εφαρμογής του τεκμηρίου, τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών (σχετ. έγγραφο Δ12Α 1051611 ΕΞ2013/22-3-2013).».

Επειδή, εν προκειμένω στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα κατά τις επίμαχες χρήσεις δεν υπέβαλε καθόλου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε **για πρώτη φορά** τον πίνακα της ανάλωσης κεφαλαίου μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου στην υπηρεσία μας, **και στο στάδιο αυτό της ενδικοφανούς προσφυγής** η προσφεύγουσα και μόνο φέρει το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της.

Επειδή ισχυρίζεται κάλυψη των τεκμηρίων των ελεγχόμενων χρήσεων από ανάλωση κεφαλαίου 20 και πλέον ετών, χωρίς ωστόσο να συνοδεύεται ο πίνακας αυτός από όλες τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά τους, ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....»/29-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ «.....».

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

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2003-31.12.2003

Διαφορά φόρου	52.821,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	63.385,20€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116.206,20 €

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2004-31.12.2004

Διαφορά φόρου	19.964,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.957,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.921,46 €

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2005-31.12.2005

Διαφορά φόρου	19.899,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.879,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.778,46 €

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2006-31.12.2006

Διαφορά φόρου	19.837,11 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.804,53€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.641,64 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .