



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/10/2018

Αριθμ. Αποφ.: 1731

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

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, **Τ.Κ.**, κατά της υπ' αριθμ. πράξης απόρριψης σε αίτηση για **διαγραφή** ΕΝΦΙΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στις υπέβαλε τις με αρ., δηλώσεις ιδιοκτησίας ακινήτων (Ε9) για τα έτη 2013 έως 2017 αντίστοιχα, υπαγόμενος στις διατάξεις του ν. 4446/2016. Πιο συγκεκριμένα, δήλωσε για όλα τα ως άνω έτη δικαιώματα επί ακινήτου – Διαμέρισμα α' ορόφου εμβαδού 110,30 τμ. συν βοηθητικούς χώρους 9,35 τμ. με ποσοστό ιδιοκτησίας 100% σε οικόπεδο έκτασης 1.892,25 τμ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 8,33% επί οικοπέδου στο Από τις ως άνω δηλώσεις προέκυψε φόρος για την τελευταία πενταετία ύψους 1.746,96€. Ως νομιμοποιητικό έγγραφο για τη δήλωση της ιδιοκτησίας προσκόμισε το υπ' αριθμ. προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτου Συμβολαιογράφου

Ωστόσο, με την υπ' αριθμ. πρωτ. αίτηση διαγραφής, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις ανωτέρω δηλώσεις εκ παραδρομής δήλωσε το επίμαχο ακίνητο και ότι στην πραγματικότητα δεν έχει τη φορολογική υποχρέωση να το δηλώσει, διότι το δικαίωμα της αυτοσύμβασης στο προσύμφωνο αγοραπωλησίας βασίζεται σε δύο αναβλητικές αιρέσεις οι οποίες δεν είχαν και δεν έχουν πληρωθεί μέχρι σήμερα. Οι αιρέσεις αυτές είναι: α) η πλήρης εξόφληση του τιμήματος που έχει συμφωνηθεί και β) το πέρας μιας δεκαετίας από την έκδοση του τίτλου στο όνομα του πωλητή, ήτοι στις 07/03/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η προσθήκη του συγκεκριμένου ακινήτου στις από δηλώσεις ιδιοκτησίας ακινήτων έγινε εκ παραδρομής
2. Η υποχρέωση δήλωσης του επίμαχου ακινήτου ανήκει στον πωλητή, διότι δεν εκπληρώθηκαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το αριθμ. προσύμφωνο αγοραπωλησίας, ώστε να υποχρεούται να δηλώνει ο ίδιος το ακίνητο ως αγοραστής ακινήτου με προσύμφωνο που εμπεριέχει το δικαίωμα αυτοσύμβασης.

Επειδή, στο αρ. 2§2 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και: α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1237/2014 : «17. Σε περίπτωση απόκτησης ακινήτου, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο υπάρχει διαλυτική ή αναβλητική αίρεση, το ακίνητο ή το δικαίωμα επί ακινήτου αναγράφεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων από τον αποκτώντα, σε περίπτωση διαλυτικής αίρεσης, και από τον πωλητή, σε περίπτωση αναβλητικής αίρεσης.18. Σε περίπτωση προσυμφώνου μεταβίβασης ακινήτου με αντάλλαγμα με το δικαίωμα σύνταξης οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης από τον αγοραστή, με το δικαίωμα της αυτοσύμβασης, το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του εκ προσυμφώνου αγοραστή. Εφόσον στο προσύμφωνο προβλέπεται ρητή προθεσμία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, μετά την παρέλευση άπρακτης της οποίας δεν παρέχεται δικαίωμα σύνταξης οριστικού συμβολαίου, το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του εκ προσυμφώνου πωλητή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4446/2016 αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 σχετικά με τη ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν .4174/2013 (Α΄ 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.».

Σημειώνεται δε, ότι η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου παρατάθηκε αρχικά μέχρι και τις 30.09.2017 (αρθρ. 30 του ν.4474/2017), στη συνέχεια μέχρι και τις

31.10.2017 (άρθρ. 14 του ν.4490/2017) και τέλος μέχρι και τις 25.11.2017 (άρθρ. 11 του ν. 4499 /2017).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5§3,4 της ΠΟΛ 1006/2017 ορίζεται ότι :

«3. Αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 ετών 2010 και επομένων υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο, με εξαίρεση τις δηλώσεις των αποβιωσάντων και των νομικών προσώπων που έχουν διακόψει τις εργασίες τους για τα έτη πριν τη διακοπή των εργασιών τους. Επί των σημειώσεων των φορολογουμένων θα αναγράφεται η φράση «ν. [4446/2016](#)». Σε περιπτώσεις στις οποίες η δήλωση υποβάλλεται από φυσικά πρόσωπα αναγράφεται η φράση «δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν. [4446/2016](#)». Η ως άνω σημείωση εξομοιώνεται με την υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι συγκεκριμένες φράσεις με το συγκεκριμένο λεκτικό, όπως ακριβώς ορίζονται στην παρούσα, θεωρείται ότι η δήλωση δεν εμπίπτει στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. [4446/2016](#).

4. Μετά την υποβολή δηλώσεων Ε9, δηλώσεις - πράξεις προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων, καθώς και ΕΝΦΙΑ, φυσικών και νομικών προσώπων, συντίθενται και εκκαθαρίζονται ηλεκτρονικά, με βάση την ισχύουσα ηλεκτρονική εφαρμογή, και ο τυχόν επιπλέον προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος διαγράφεται με απόφαση του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά από αίτηση του υπόχρεου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 61§1 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1009/19-1-2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 για την «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» , ειδικότερα για τις φορολογίες κεφαλαίου αναφέρονται τα εξής: «2. Στη ρύθμιση υπάγονται και οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9), όπως αυτές ορίζονται στο [άρθρο 23](#) του ν. [3427/2005](#), όπως ισχύει. Η υποβολή των δηλώσεων Ε9 αφορά τα έτη 2005 έως και 2016 καθώς και τις δηλώσεις μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης του φορολογουμένου, οι οποίες έπρεπε να έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα από την 1η Ιανουαρίου 2016 μέχρι την 30.9.2016....Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την υποβολή δήλωσης Ε9 συντίθενται μηχανογραφικά δηλώσεις/πράξεις διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ., Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α., όταν το αποτέλεσμα της πράξης είναι μηδενικό, δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο της [παραγράφου 1 του άρθρου 4](#) του ν. [2523/1997](#) ή το πρόστιμο του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), κατά περίπτωση. Όταν το αποτέλεσμα της πράξης είναι χρεωστικό, δεν επιβάλλεται το αυτοτελές

πρόστιμο της [παραγράφου 1 του άρθρου 4](#) του ν. [2523/1997](#) (έτη 2008 έως και 2013), αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) (έτη 2014 έως και 2016).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1115/24-07-2017 “Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών” :

“Σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ.1009/19.1.2017 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 (Κεφάλαιο Α΄, Μέρος Πέμπτο «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών») και κατόπιν της παράτασης που δόθηκε στην προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.4446/2016 μέχρι και τις 30.9.2017 (άρθρο 30 παρ. 1 ν. 4474/2017, σχετ. η ΠΟΛ.1095/2017 εγκύκλιος), παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις και επισημάνσεις:

A. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του ν.4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δε δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου.

III.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Στην περίπτωση υποβολής νέας δήλωσης μετά από υποβολή δήλωσης που έχει ήδη υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016, ως προς τα δηλωθέντα με τη δήλωση αυτή, δεν επιτρέπεται στο μέλλον η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με την οποία ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016 δήλωση ή μειώνεται η φορολογητέα ύλη ή αξία των δηλωθέντων (ακόμη και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είχε υποβάλει αίτηση για διαγραφή της διαφοράς του πρόσθετου φόρου για τις φορολογίες Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. σύμφωνα με την ΠΟΛ.1006/5.1.2016 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε). Στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται χειρόγραφα, ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. απορρίπτει την τροποποιητική δήλωση ως προς τα ακίνητα αυτά, ενημερώνοντας εγγράφως το φορολογούμενο

για την απόρριψη και, εφόσον ζητείται η χορήγηση πιστοποιητικών ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρου 54Α του ν.4174/2013) ή κληρονομιών/δωρεών (άρθρου 105 του Κώδικα ν.2961/2001), τούτα χορηγούνται με βάση την περιγραφή και αξία του ακινήτου, όπως αυτή προκύπτει από τις δηλώσεις που είχαν υποβληθεί με τη χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του ν.4446/2016.”

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να αποδεικνύει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με τυπική ή ουσιαστική πλημμέλεια. Οι προσβαλλόμενες δε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκαν με βάση τις υποβληθείσες από αυτόν δηλώσεις στοιχείων ακινήτων.

Επειδή αρκεί η **πρόβλεψη** του δικαιώματος της αυτοσύμβασης στο προσύμφωνο αγοράς για να υποχρεώσει τον αγοραστή να δηλώσει το ακίνητο, ασχέτως αν το δικαίωμα αυτό εξαρτάται από προϋποθέσεις (αναβλητικές αιρέσεις ή προθεσμίες) . Εξάλλου, από τη διάταξη του νόμου φαίνεται ευθαρσώς ότι ο νομοθέτης εξαιρεί μόνο την περίπτωση του εργολαβικού προσυμφώνου, περίπτωση που δεν αφορά τον προσφεύγοντα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στο υπ’ αριθμ. προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτου, δεν αναγράφεται ρητή ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, με την παρέλευση της οποίας, να ανατρέπεται η σύμβαση ώστε η υποχρέωση υποβολής δήλωσης του ακινήτου να βαρύνει τον πωλητή, και καθώς ο προσφεύγων δήλωσε το συγκεκριμένο ακίνητο, υπαγόμενος στις διατάξεις του ν. 4446/16, δε δύναται να τροποποιήσει τις δηλώσεις του, διότι οι επίμαχες τροποποιήσεις συνεπάγονται μείωση της φορολογικής υποχρέωσης και άρα ανάκληση φορολογητέας ύλης, κάτι που απαγορεύεται ρητώς από το νόμο αυτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά της με αρ. ειδοποίησης πράξης απόρριψης σε αίτηση για διαγραφή ΕΝΦΙΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της