



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/07/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1419

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
- 2.** Την ΠΟΛ. 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά του με αριθ. ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.).

5. Το με αριθ. ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.).
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΣ 2017 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημά του, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (αρ. αρχικής δήλωσης), προέκυψε φόρος 8.379,58€, ενώ με το υπ' αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα επί της υπ' αρ. /07.02.2017 τροποποιητικής δήλωσης, που υποβλήθηκε στο πλαίσιο των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 57 – 61 του ν. 4446/2016, προέκυψε χρεωστικό ποσό 188.251,87€, ήτοι επιπλέον φόρος, κύριος και πρόσθετος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, προς καταβολή 179.872,29€. Το παραπάνω ποσό φόρου προέκυψε λόγω συμπλήρωσης από τον προσφεύγοντα, στον κωδικό [735] «Δαπάνη για αγορά ακινήτων ή για τη χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών», επιπρόσθετου ποσού 550.271,30€, που προέρχεται από αγορά ακινήτων που πραγματοποίησε βάσει του υπ' αριθ. 2004 προσυμφώνου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, στον κωδικό [787] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσού 150.000,00€, ενώ η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ποσό 330.000,00€ που δηλώθηκε στον κωδικό [781] «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.» και αφορά ισόποσα δάνεια που χορηγήθηκαν με ιδιωτικά συμφωνητικά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί το προαναφερθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α.Α.Δ.Ε.) και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση, με αναγνώριση και συνυπολογισμό του ποσού των

330.000,00€ ως προερχόμενο από δάνεια που συνάφθηκαν πριν την αγορά του ακινήτου μεταξύ ιδιωτών, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.
2. Το ελεγχόμενο οικ. έτος (2005) έχει περαιωθεί βάσει των διατάξεων των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση δικαιώματος εκατέρωθεν ακροάσεως πριν την έκδοση του από 22.02.2017 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2005 (εκ παραδρομής αναγράφεται 2015).
4. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας.
5. Παραβίαση των άρθρων 57 – 61 του ν. 4446/2016 και της ΠΟΛ. 1009/2017.
6. Ουσιαστική αβασισμότητα και ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν....*».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*...Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας*».

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «*1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση..... 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης*».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ορίζεται ότι: «*Η υποχρεωτικότητα, με την οποία συνοδεύεται η υποβολή της δηλώσεως στην παράγραφο 1 του άρθρου 19, άγει στο προφανές ερμηνευτικό συμπέρασμα ότι πρόκειται περί τροποποιητικής δηλώσεως, της οποίας η λειτουργία αντιστοιχεί σε συμπληρωματική δήλωση, ήτοι αποβλέπει στην επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων του δηλούντος. Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της*

βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/22013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160-161, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σεδ 481)».

Επειδή, με την παρ. 2^η της ΠΟΛ. 1114/2016 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις προαναφερθείσες πρώην συμπληρωματικές δηλώσεις των οποίων η υποβολή είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο,....».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1018145/1103/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1027/22.02.2005 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι: «.....Με βάση τα παραπάνω, λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αφορούν και δεν σχετίζονται με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις.....».

Επειδή, η περαίωση υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο με τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004 αφορά εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και τις υποχρεώσεις που πηγάζουν από την άσκηση επιτηδεύματος ή ελευθέρου επαγγέλματος (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κ.λπ.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί περαίωσης του ελεγχόμενου οικ. έτους 2005 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση κατόπιν του υπ'αρ. πρωτ. εγγράφου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε συνέχεια του υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΛ 1049478ΕΞ2012/23-03-2012 εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, από την Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος στον προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2005, τα αποτελέσματα του οποίου του κοινοποιήθηκαν δια του υπ' αρ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου στις 06-12-2016 μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμό καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016, επί της οποίας εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, δη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, που δεν προαπαιτεί τη διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με βάση την αρχή της νομιμότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται τόσο από τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 5 και 6 του Ν. 2961/2001, που ορίζουν το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς, καθώς και το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όσο και των άρθρων 9 και 10, που ορίζουν τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως κληρονομιαίων στοιχείων.

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί νομικής πλημμέλειας λόγω αντισυνταγματικότητας απορρίπτεται.

Ως προς τον 5^ο και 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 και 2 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «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. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 5 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4449/2016 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία της παρ. 5 του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016 (Α' 240) παρατείνεται μέχρι τις 7.2.2017».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1006/2017 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται. Όταν δεν είναι διαθέσιμα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις εκάστοτε αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται κατ' έτος από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εισοδήματα που δηλώνονται αποδεικνύονται με κάθε διαθέσιμο πρόσφορο μέσο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4 της ΠΟΛ. 1006/2017 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «*Αν τα εισοδήματα που δηλώνονται προέρχονται από γνωστή πηγή, δηλώνονται στον οικείο κωδικό της δήλωσης....*».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 της ενότητας Ι.Α. του Β' Ειδικού Μέρους της ΠΟΛ.1009/2017 ορίζεται ότι: «*Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.4446/2016 , στη ρύθμιση για υποβολή των δηλώσεων με βάση τις υπόψη διατάξεις υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ανωτέρω ρύθμιση καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.09.2016....*».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο.Ο. 1017112/307/Α0012/ΠΟΛ.1026/18.02.2005 καθορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2005, καθώς και των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτήν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α)..... γ) Αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.....*».

Επειδή, με την Υπ.Οικ. 1089583/ΠΟΛ.1207/09.10.91 εγκύκλιο ορίζεται ότι: «*....Εξεταστέο περαιτέρω είναι το θέμα του κρίσιμου χρόνου δαπάνης σε αγορά ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής. Σε αγορά ακινήτου σαν κρίσιμος χρόνος κατά τον οποίο θα υπολογισθεί το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης είναι κατ' αρχήν ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου. Αυτό υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου. Εάν στο συμβόλαιο μεταβίβασης αναγραφεί ότι η εξόφληση του τιμήματος θα ενεργηθεί σε δόσεις οι οποίες ανάγονται σε περισσότερο του ενός χρόνια, το ποσό της δαπάνης θα κατανεμηθεί στα περισσότερα αυτά χρόνια ανάλογα με το ποσό που εξοφλείται κάθε έτος..... Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση συντάξεως προσυμφώνου αγοράς, ως προς τα γραμμάτια ή συναλλαγματικές και την εξόφληση του τιμήματος με τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου.....*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους*

βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις..... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.....».

Επειδή, με την Υπ. Οικ. 1089583/ΠΟΛ. 1207/09.10.91 εγκύκλιο ορίζεται ότι: «.... όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια προκειμένου να καλύψει δαπάνες πρέπει σε όλες τις περιπτώσεις, τα δάνεια να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1020969/405/A0012/28.03.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι: «....3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο..... Επιπρόσθετα όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ.1 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ.στ' άρθρου 17 του Ν. 2238/94)..... Ωστόσο, το θέμα ως πραγματικό (σκοπός δανείου κ.λπ.) ανήκει στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

ο οποίος εξετάζοντας τα πραγματικά στοιχεία και περιστατικά θα αποφασίσει αν το εν λόγω δάνειο θα γίνει δεκτό για την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου που προέκυψε...».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2830/2000 (Κώδικας Συμβολαιογράφων – ΦΕΚ Α' 96/16.03.2000) ορίζεται ότι: «Ο Συμβολαιογράφος είναι άμισθος δημόσιος λειτουργός με καθήκοντα: α. γ. Να θεωρεί ιδιωτικά έγγραφα για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας. Για τη θεώρηση αυτή συντάσσεται σχετική συμβολαιογραφική πράξη.....».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 2830/2000 (Κώδικας Συμβολαιογράφων – ΦΕΚ Α' 96/16.03.2000) ορίζεται ότι: «Ο συμβολαιογράφος τηρεί βιβλίο (ευρετήριο) στο οποίο καταχωρίζονται αμέσως μετά την υπογραφή τους με αύξοντα αριθμό όλα τα συντασσόμενα έγγραφα.....».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1052006/906/A0012/13.05.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι: «....2. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, τα ιδιωτικά έγγραφα αποκτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον, μεταξύ άλλων, θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά το νόμο. 3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκείμενη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί ν' αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα...».

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1066057/1228/A0012/26.06.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι: «1. Σε συνέχεια των υπ' αριθμ. 1052006/906/A0012/13-5-2008 και 1055243/981/A0012/27-5-2008 εγγράφων και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται σε αυτά, γίνεται δεκτή η θεώρηση της γνησιότητας των υπογραφών της δανειακής σύμβασης και από την αστυνομική αρχή καθόσον αυτή προσδίδει στο έγγραφο βέβαιη χρονολογία, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς σκοπούς. Με την πράξη αυτή βεβαιώνεται η ημερομηνία σύνταξης του ιδιωτικού εγγράφου, ώστε να αποκλειστεί κατά τρόπο απόλυτο η προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του έναντι όλων. Η προϋπόθεση του εμπρόθεσμου της χαρτοσήμανσης του ιδιωτικού εγγράφου δεν είναι απαιτούμενο στοιχείο, στην περίπτωση αυτή, καθώς η βέβαιη χρονολογία αποκτάται με τη θεώρηση από το αστυνομικό τμήμα. 2. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια για τον περιορισμό ή την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης

της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, η φορολογούσα αρχή πρέπει να ερευνά την τυχόν εικονικότητα του δανείου, δηλαδή να ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, το χρόνο ανάληψης του ποσού του δανείου και τυχόν άλλα πραγματικά περιστατικά τα οποία εναπόκεινται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ του φορολογουμένου».

Επειδή, στο υπ' αριθ.2004 προσύμφωνο πώλησης οριζόντιων ιδιοκτησιών του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης (ενεργούντος ως νόμιμου αναπληρωτή της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης) ρητά ορίζεται ότι «... Από το παραπάνω τίμημα των 550.000,00€, έλαβε σήμερα η πωλήτρια και κατέβαλε ο αγοραστής, προηγουμένως και εκτός του γραφείου μου, όπως μου δήλωσαν, το ποσό των 150.000,00€, το δε υπόλοιπο τίμημα των 400.000,00€ δέχεται η πωλήτρια και υπόσχεται να καταβάλει ο αγοραστής ως εξής: 1) 50.000,00€ στις 30 Ιουνίου 2004, 2) ποσό 100.000,00€ στις 30 Ιουλίου 2004, 3) ποσό 100.000,00€ στις 30 Αυγούστου 2004 και 4) ποσό 150.000,00€ στις 30 Οκτωβρίου 2004.....».

Επειδή, για το από 25/05/2004 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης δανείου, ποσού 120.000,00€, μεταξύ των (δανειστή) και του (δανειολήπτη) που κατατέθηκε στις 25/05/2004 στη συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η με α/α 177/25-05-2004 πράξη κατάθεσης εγγράφου, που αναφέρει το σκοπό της χορήγησης αυτού, καθώς και τους όρους εξόφλησής του.

Επειδή, για το από 01/07/2004 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης δανείου, ποσού 210.000,00€, μεταξύ των (δανειστή) και του (δανειολήπτη) που κατατέθηκε την 01/07/2004 στη συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η με α/α 201/01-07-2004 πράξη κατάθεσης εγγράφου, που αναφέρει το σκοπό της χορήγησης αυτού, καθώς και τους όρους εξόφλησής του.

Κατά συνέπεια, πληρούνται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις (βέβαιη χρονολογία, αναγραφή του σκοπού και λήψη αυτού πριν την καταβολή της δαπάνης) προκειμένου να γίνει το ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έντοκου δανείου, κατ' αρχήν, αποδεκτό από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ./07.02.2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2005 (Έντυπο Ε1) στο πλαίσιο των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 57 – 61 του ν. 4446/2016, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και κατά την οριζόμενη από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1006/2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. διαδικασία, προσκομίζοντας τα από 25.05.2004 και 01.07.2004 κατατεθειμένα και θεωρημένα από συμβολαιογράφο ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης δανείου, ποσού 120.000,00€ και 210.000,00€, αντιστοίχως, που ως εκ τούτου φέρουν βέβαιη χρονολογία, προϋπόθεση που θέτουν οι διατάξεις της παρ. 2^ε του άρθρου 19 του ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 57 – 61 του ν. 4446/2016 και της ΠΟΛ. 1009/2017 και ουσιαστικής αβασιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, κατά του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την υπ' αριθ./07.02.2017 τροποποιητική δήλωση, οικ. έτους 2005.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Το υπ' αριθ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα
Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει εκκαθάρισης δήλωσης		Βάσει απόφασης		Διαφορά Απόφασης – Εκκαθάρισης δήλωσης
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Συνολικό Δηλωθέν Εισόδημα	18.636,41	45.589,12	18.636,41	45.589,12	0,00
Προστ. Διαφορά Τεκμηρίων	351.783,33		21.783,33		-330.000,00
Εκπτώσεις Εισοδήματος	3.516,41	109,59	3.095,95	530,05	0,00
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό	366.903,33	45.479,53	37.323,79	45.059,07	-330.000,00
Φόρος κλίμακας	141.001,33	12.581,81	9.169,51	12.413,63	-132.000,00
Μειώσεις από το φόρο	30,27	18,00	30,27	18,00	0,00
Συμπληρωματικός φόρος	64,80		64,80		0,00
Φόρος που αναλογεί και συμπληρωματικός	141.035,86	12.563,81	9.204,04	12.395,63	-132.000,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	3.722,46	7.860,77	3.722,46	7.860,77	0,00
Κύριος Φόρος	137.313,40	4.703,04	5.481,58	4.534,86	-132.000,00
Προκαταβολή φόρου		6.215,32		6.215,32	0,00
Τέλος Χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	129,60		129,60		0,00
Φόρος λόγω εκπροθέσμου (ν. 4446/2016)	38.569,49	1.321,02	881,36	729,15	-38.280,00
Τελικό χρεωστικό	176.012,49	12.239,38	6.492,54	11.479,33	-170.280,00
Αρχικό χρεωστικό	8.379,58		8.379,58		0,00
Σύνολο για Καταβολή	179.872,29		9.592,29		-170.280,00

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 Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.