



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 2/9/2016

Αριθμός απόφασης: 2898

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 23-3-2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για το οικονομικό έτος 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 23-3-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για το οικονομικό έτος 2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/3/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 14/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/ 23-3-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2007 ποσού 111.647,96€ (αντί πιστωτικού 6.587,9€, βάσει της με αριθμό δήλωσης της προσφεύγουσας), πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 141.883,03€. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 23/3/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν της με αριθμό/ 17-11-2015 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό/ 28-9-2015 εγγράφου του προς τη Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθμό/ 15-6-2015 συμβολαιογραφική πράξη.

Η προσφεύγουσα το 2000 αγόρασε την πλήρη κυριότητα ακινήτου στην οδό, 77τ.μ. κύριων χώρων πλέον 5 τ.μ. βοηθητικών χώρων, με τίμημα (βάσει συμβολαίου) 81.048,78€. Για το ακίνητο αυτό έκανε χρήση της απαλλαγής του φόρου μεταβίβασης λόγω α' κατοικίας, βάσει των διατάξεων του ν.1078/1980. Στις 8/3/2006 έλαβε δάνειο (ημερομηνία εκταμίευσης) από τη συνολικού ύψους 400.000€ (δεσμευμένο ποσό 303.726,14€) για αγορά ή αποπεράτωση ή βελτίωση ακινήτου. Στις 10/3/2006 πώλησε το ακίνητο επί της οδού, δυνάμει του/ 10-3-2006 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών-διαμερίσματος-αποθήκης και θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου, προς 192.085€. Στις 12/4/2006 αγόρασε την πλήρη κυριότητα κατοικίας στην οδό, 111,22τ.μ. κύριων χώρων πλέον 20,25τ.μ. βοηθητικών χώρων (χώροι στάθμευσης), δυνάμει του με αριθμό/ 12-4-2006 συμβολαίου, με τίμημα 303.730€ (συνολικό κόστος 339.397,62€, συμπεριλαμβανομένων φόρων και εξόδων). Με το με αριθμό/ 28-9-2015 έγγραφο το διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας την με αριθμό/ 15-6-2015 Πράξη Διόρθωσης Συμβολαίου Αγοραπωλησίας Ακινήτων από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα και η πωλήτρια προέβησαν σε τροποποίηση του με αριθμό/ 10-3-2006 αρχικά συνταχθέντος συμβολαίου που αφορούσε την ανωτέρω κατοικία, ως προς το τίμημα πώλησης και συγκεκριμένα: το αρχικά αναγραφέν τίμημα των 303.730€ αναπροσαρμόστηκε κατά 396.270€ ανερχόμενο τελικά στο συνολικό ποσό των 700.000€ πλέον φόρων και εξόδων 47.912,36€, ήτοι συνολικό κόστος 747.912,36€.

Ενόψει των νέων στοιχείων και τη μη δήλωσης από μέρους της προσφεύγουσας του συμπληρωματικού αυτού τιμήματος, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2006 επαναπροσδιορίζοντας το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζοντας το άρθρο 17 του ν.2238/1994 και στη συνέχεια εξέδωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό/ 23-3-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.

Η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Μένει, οπότε η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας είναι αναρμόδια για την έκδοση της πράξης.
- Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η έκθεση ελέγχου δεν έχουν επαρκή αιτιολογία.
- Παραγραφή (η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 17/11/2015 και η έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει ότι διενεργήθηκε έλεγχος λόγω νέων – συμπληρωματικών στοιχείων).
- Λανθασμένη εφαρμογή διατάξεων τεκμηρίων σε πρώτη κατοικία (το νέο ακίνητο δεν προσμετράται στα τεκμήρια). Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τη με αριθμό/ 26-2-2016 απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας.
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο του δανείου που πήρε (400.000€), αλλά μόνο τα 303.726,14€ (που ήταν το δεσμευμένο ποσό).
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο του τιμήματος που έλαβε κατά την πώληση στις 10/3/2006 του ακινήτου της.
- Λανθασμένος υπολογισμός υπολοίπου κεφαλαίου για ανάλωση (το 2000: ελήφθη το φορολογητέο ποσό και όχι το σύνολο των καθαρών κερδών βάσει του Ε3 της – το 2003: τεκμήριο: εργοστασιακή αξία τζίπ προσαυξημένη κατά 80% X 10/12 μήνες – για τα έτη που έχει αρνητική διαφορά δε θα έπρεπε να μεταφέρεται αυτή η αρνητική διαφορά στα επόμενα έτη κατά τον υπολογισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση).

Στις 24/6/2016 απέστειλε η Υπηρεσία μας το με αριθμό/ 24-6-2016 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α – Φόρου Εισοδήματος Φ.Π.: «*Στα πλαίσια εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής, παρακαλούμε το συντομότερο δυνατό να μας γνωρίσετε τις απόψεις σας αναφορικά με το εξής θέμα:*

Φορολογούμενος αγόρασε το έτος 2000 κατά πλήρη κυριότητα ακίνητο, με τίμημα (βάσει συμβολαίου) 81.048,78€. Για το ακίνητο αυτό έκανε χρήση της απαλλαγής από το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων λόγω α' κατοικίας, βάσει των διατάξεων του ν.1078/1980. Στις 10/3/2006 πώλησε το ανωτέρω ακίνητο προς 192.085€. Στις 12/4/2006 αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα άλλη κατοικία με τίμημα βάσει συμβολαίου 303.730€ και συνολικό κόστος 339.397,62€, συμπεριλαμβανομένων φόρων και λοιπών εξόδων.

Για το ακίνητο αυτό δεν έκανε χρήση των ευνοϊκών διατάξεων περί απαλλαγής πρώτης κατοικίας από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, καταβάλλοντας τον αναλογούντα Φ.Μ.Α., ενώ τη συνολική αξία κτήσης δήλωσε ως δαπάνη αγοράς ακινήτου με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, αν και δεν είχε άλλο κτίριο στην κατοχή του βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων Ε9.

Στις 15/6/2015 και μετά την πάροδο εννιαετίας από τη σύνταξη του αρχικού συμβολαίου, προέβη σε Πράξη Διόρθωσης Συμβολαίου Αγοραπωλησίας Ακινήτων, βάσει της οποίας το αρχικά

αναγραφέν τίμημα των 303.730€ αναπροσαρμόστηκε κατά 396.270€ ανερχόμενο τελικά στο συνολικό ποσό των 700.000€ πλέον φόρων και εξόδων 47.912,36€, ήτοι συνολικό κόστος κτήσης 747.912,36€. Η εν λόγω πράξη διόρθωσης του αρχικού συμβολαίου γνωστοποιήθηκε με Δελτίο Πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αγοραστή από....., συνεπεία τακτικού ελέγχου που διενήργησε στον πωλητή του ακινήτου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος ουδέποτε δήλωσε την εν λόγω διόρθωση του συμβολαίου ούτε προσκόμισε οιοδήποτε δικαιολογητικό για απαλλαγή της αγοράς του εν λόγω ακινήτου από τα τεκμήρια.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., με βάση το Δελτίο Πληροφοριών, προέβη στην έκδοση εντολής ελέγχου και εν συνεχεία στην έκδοση Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία προστέθηκε στο δηλωθέν κόστος αγοράς το επιπλέον τίμημα του διορθωτικού συμβολαίου, με αποτέλεσμα να φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων.

Με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή ο φορολογούμενος αιτείται απαλλαγής από το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για το εν λόγω ακίνητο, ισχυριζόμενος ότι κατά το έτος κτήσης του ακινήτου το 2006 είχε το σχετικό δικαίωμα.

Ερωτάται η Υπηρεσία σας εάν μπορεί ο φορολογούμενος στο παρόν στάδιο και με βάση τα προαναφερθέντα να τύχει απαλλαγής από το τεκμήριο αγοράς του ακινήτου ως α' κατοικία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 περ.γ υποπερ.ββ του ν.2238/1994.»

Στο προαναφερθέν έγγραφο της Υπηρεσίας μας ελήφθη το με αριθμό/ 4-7-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας:

«Σε συνέχεια του ερωτήματός σας με αρ. πρωτ., σας ενημερώνουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με την υποπερίπτωση ββ' περίπτωση γ' άρθρο 17 του ν.2238/94 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα 120τμ. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα 120τμ, λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120τμ. Κατά την εφαρμογή των δυο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα

70τμ. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά 20τμ για καθένα από τα δυο πρώτα τέκνα και κατά 25τμ για καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνει τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να κάνει χρήση της ανωτέρω διάταξης και να ζητήσει απαλλαγή από την επιβολή του τεκμηρίου για την πρώτη κατοικία του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 4 του ν.2753/1999: «1. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογούμενου. α) Για τα πρόσωπα που ασκούν ατομικώς εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελευθέριο επάγγελμα, αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματός τους»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη απόφαση Δ6Α 1036682 ΕΞ/ 25-2-2014 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» αναφέρει ρητά ότι εκδίδεται για τον καθορισμό των αρμοδίων για υπογραφή οργάνων βάσει των διατάξεων του ν.4174/2013 και όχι των ισχυουσών, στη συγκεκριμένη περίπτωση, διατάξεων του ν.2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα δήλωνε ως έδρα της επαγγελματικής δραστηριότητας στην οδό Αμαλίας 7 στον Άλιμο τα οικονομικά έτη 2000-2007, υποβάλλοντας σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου (αρμόδια για την ανωτέρω χωρική αρμοδιότητα), η οποία υπάγεται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ορθά εκδόθηκε η επίδικη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013 και του άρθρου 1 του

ν.4254/2014: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα» ι) «λοιπές πληροφορίες»»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα προαναφερθέντα στοιχεία και επιδόθηκε μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου στην προσφεύγουσα. Στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στην προσβαλλόμενη πράξη και στην οικεία έκθεση ελέγχου περιγράφονται με σαφήνεια τα ευρήματα του ελέγχου και το εφαλτήριο αυτού, καθώς και αναλυτικά τα ποσά που αναγνωρίζονται για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς του ακινήτου επί της οδού Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα απάντησε στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 σε όλες τις αιτιάσεις του ελέγχου, και οι ισχυρισμοί της ότι είναι ανατιολόγητο απορρίπτονται ως ανυπόστατοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 «διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «*2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: «*4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε*

από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφει στην 1^η σελίδα ότι η εντολή μερικού ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό/ 28-9-2015 εγγράφου του με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθμό/ 15-6-2015 πράξη διόρθωσης συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιων ιδιοκτησιών. Το φύλλο ελέγχου εκδόθηκε την 23/3/2016. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 εντός της δεκαετίας και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζει 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. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 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 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1174/ 14-7-2014 δόθηκαν οι εξής διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): *«Έπειτα από πληθώρα ερωτημάτων των Δ.Ο.Υ. σχετικά με το παραπάνω θέμα διευκρινίζονται τα εξής:*

1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014.

2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3

του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

4. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που συμπληρώνουν ποσά τα οποία ορίζονταν ρητά στην παρ.2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η προστιθέμενη διαφορά δαπάνης, υποβάλλονται χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) και εφόσον με την παράλειψη δήλωσης αυτών των ποσών στην αρχική δήλωση δεν παραβιάστηκε φορολογική διάταξη διότι εκείνο το έτος δεν υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσής τους στο έντυπο της φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση όμως που το κρίσιμο έτος έχει παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, τότε μόνο γι' αυτά τα ποσά, και εφόσον αποδεδειγμένα δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση στο επόμενο μη παραγραφόμενο έτος και εφεξής.»

Επειδή με την Απόφαση Δ12Α 1164337 ΕΞ 11-12-2014 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): «*Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σχετικά με το παραπάνω θέμα, διευκρινίζονται τα εξής:*

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται 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. (Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο Κ.Φ.Δ. θα εφαρμοστεί από 1-1-2015, άρα και η εν λόγω διάταξη).

3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή

συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.

4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή οι παράγραφοι 1&2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 ορίζουν ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 της προσφεύγουσας δεν ζητήθηκε απαλλαγή από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του ν.2238/1994 α' κατοικίας, λόγω κτήσης α' κατοικίας.

Επειδή η προσφεύγουσα στο με αριθμό/ 22-2-2016 απαντητικό υπόμνημά της στο με αριθμό/ 4-2-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν.4174/2013 ζητά την απαλλαγή της από την εφαρμογή του άρθρου 17 του ν.2238/1994, λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας.

Επειδή, σύμφωνα με την από 23/3/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τις από 21/4/2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ο έλεγχος δεν εξέτασε το αίτημα της προσφεύγουσας περί απαλλαγής Α' κατοικίας.

Επειδή το αίτημα του φορολογούμενου για την απαλλαγή α' κατοικίας είναι δικαίωμα που μπορεί να ασκηθεί με αίτηση του φορολογούμενου.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 14-4-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/ 23-3-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, καθόσον η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας δεν εξέτασε εάν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για απαλλαγή της α΄ κατοικίας κατά το χρόνο αγοράς του ακινήτου, πράγμα που οφείλει να πράξει.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν.2717/1999).