



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604 536  
**ΦΑΞ** : 213 1604 567

Καλλιθέα, 09-06-2016

Αριθμός απόφασης:2096

## **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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ... , με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου .., οδός ...-... , κατά της υπ'αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' άρ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος ... Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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 την υπ'αρ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 43.496,10 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 52.195,32 €, ήτοι συνολικό ποσό 95.691,42 €.

Κατόπιν της υπ' αρ. ... εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Α' Λάρισας, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, για τα οικονομικά έτη 2001-2012, προκειμένου να για τη εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 61, 62, 66, 67 και 68 του ν. 2238/94 κατά τα οικονομικά έτη 2001-2012.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγοντας, ιδιώτης φυσικό πρόσωπο προέβη σε αγοραπωλησία ακινήτου (οικοπέδου) με αυτοσύμβαση, για την οποία υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή η με αριθμό καταχώρησης ...δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου. Για την πράξη αυτή συντάχθηκε το υπ' αρ. ... οριστικό συμβόλαιο του συμβ/φου Λάρισας .. σε εκτέλεση του υπ' αρ ... προσυμφώνου.

Κατά το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου (1998) το τίμημα του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 600.000 δραχμές, δηλαδή 1760,82€. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου ήταν 110.911,03 €. Επί του ποσού αυτού υπολογίστηκε και καταβλήθηκε ο φόρος μεταβίβασης του ακινήτου.

Από τον έλεγχο των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2001 - 2005 προέκυψε ότι στη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005 δεν δηλώθηκε το ποσό της δαπάνης για την απόκτηση ακινήτου, ήτοι το ποσό των 110.911,03 € και επιπρόσθετα το ποσό αυτό της δαπάνης δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα του συγκεκριμένου οικονομικού έτους.

Με βάση τα προαναφερόμενα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ο έλεγχος εξέδωσε την προβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2005, της οποίας ο προσφεύγοντας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ισχυριζόμενος τα εξής:

- Παράβαση του νόμου (άρθρο 17 περ. γ' του ν. 1238/1994), γιατί η σχετική διάταξή του απεριφράστως αναφέρεται σε «χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται».  
Στην προκειμένη περίπτωση η σύνταξη του οριστικού συμβολαίου πραγματοποιήθηκε βάσει του άρθρου 235 ΑΚ (αυτοσύμβαση) και σαφώς αναγράφεται – αντιγράφοντας το σχετικό Προσύμφωνο Πώλησης - ότι το τίμημα του οικοπέδου μου καταβλήθηκε ολοσχερώς κατά την, κατά το έτος 1988, σύνταξη του Προσυμφώνου, οπότε παραδόθηκε η νομή και η κατοχή του. Κατόπιν τούτου, μη υπάρχοντος υπολοίπου τιμήματος, καταβλήθηκαν κατά τη σύνταξη του οριστικού της πώλησης συμβολαίου, τα διάφορα άλλα έξοδα, μεταξύ των οποίων και ο φόρος μεταβίβασης του ακινήτου, ο οποίος, λόγω παρέλευσης διετίας από τις υπογραφής του Προσυμφώνου, υπολογίσθηκε ορθώς με βάση την αντικειμενική αξία του χρόνου (2004) εκτέλεσης του Προσυμφώνου.
- Παράβαση του άρθρου 4 παράγραφος 5 του Συντάγματος
- Η διοίκηση, χαρακτηρίζοντας τη Δήλωση Φόρου Εισοδήματος έτους 2005 ως ανακριβή, προσβάλλει παράνομα την προσωπικότητά Του, η οποία προστατεύεται τόσο από την §1 του άρθρου 5 του Συντάγματος, όσο και από το άρθρο 57 του Αστικού Κώδικά
- Απειλείται η εκποίηση της ακίνητης παρουσίας του (προς εξόφληση ανύπαρκτης οφειλής του) η οποία, υποτίθεται, ότι προστατεύεται από το άρθρο 17 του Συντάγματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 235ΑΚ**: «Ο αντιπρόσωπος δεν μπορεί να επιχειρήσει στο όνομα του αντιπροσωπευομένου δικαιοπραξία με τον εαυτό του ατομικά ή με την ιδιότητά του ως αντιπροσώπου άλλου, εκτός αν ο αντιπροσωπευόμενος είχε επιτρέψει τη δικαιοπραξία ή αυτή συνίσταται αποκλειστικά στην εκπλήρωση υποχρέωσης.

*Αυτοσύμβαση που δεν έχει περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου είναι άκυρη».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 3 του Ν.1587/1950** ορίζεται ότι : «1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει :

α) Η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου.....

ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπές περιπτώσεις

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 περ. γ' 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: γ) Αγορά ή

χρονομεριστική ή χρηματοδοτική 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. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) 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.».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 19 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: « 1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας 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 φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 περ. ε του άρθρου 19 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: « 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: 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 το υπ' αρ. ... προσύμφωνο πώλησης μεταξύ του πωλητή ... του ... και του προσφεύγοντος αγοραστή .. του ... συμφωνήθηκε ότι ο πωλητής αναλαμβάνει την υποχρέωση (δεν μεταβιβάζει) να πωλήσει και μεταβιβάσει στον αγοραστή ένα οικόπεδο με συνολικό τίμημα 600.000δραχμές, ποσό το οποίο ο αγοραστής κατέβαλε στον πωλητή πριν τη σύνταξη και υπογραφή του συγκεκριμένου προσυμφώνου. Με το ίδιο συμβόλαιο συμφωνήθηκε ο μέλλον αγοραστής να προβεί στη σύνταξη και υπογραφή του οριστικού πωλητηρίου συμβολαίου, στο οποίο θα ενεργεί τόσο για τον μέλλοντα αγοραστή, όσο και για τον εαυτό του (αυτοσύμβαση).

**Επειδή**, στις 30-07-2004 με το υπ' αρ.... συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου του συμβολαιογράφου ..., μεταβιβάστηκε η κυριότητα του επίδικου ακινήτου ,αντικειμενικής αξίας 110.911,03 ευρώ και τιμήματος 1.760,82 ευρώ, με αυτοσύμβαση, σε μερική εκτέλεση του ως άνω περιγραφόμενου προσυμφώνου.

**Επειδή**, με την κατάρτιση του προσυμφώνου δεν επέρχεται μεταβίβαση της κυριότητας, αλλά αναλαμβάνεται η υποχρέωση μελλοντικής μεταβίβασης.

**Επειδή**, κρίσιμος χρόνος για τον υπολογισμό όλων των φορολογιών (κεφαλαίου και εισοδήματος) είναι ο χρόνος σύνταξης του κύριου συμβολαίου.

**Επειδή**, η φορολογική υποχρέωση για την καταβολή του φόρου μεταβίβασης γεννάται κατά το χρόνο της εμπράγματης δικαιοπραξίας, διότι τότε πραγματικά αποκτά το περιουσιακό στοιχείο ο αγοραστής, τον ίδιο χρόνο θα πρέπει να ερευνάται αν πληρούνται και οι προϋποθέσεις κάλυψης των τεκμηρίων απόκτησης ακινήτων στη φορολογία εισοδήματος

**Επειδή**, σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων η φορολογική αρχή ορθώς υπολόγισε το φόρο μεταβίβασης ακινήτου σύμφωνα με την αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο του οριστικού συμβολαίου, ήτοι της 30-07-2004 και όχι σύμφωνα με το τίμημα πώλησης που καταβλήθηκε κατά το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου.

**Επειδή**, εν προκειμένω η φορολογική αρχή σε εφαρμογή του άρθρου 17 του Ν.2238/1994, ορθώς προσδιόρισε στη χρήση 2004, ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, ως τεκμήριο απόκτησης του επίμαχου ακινήτου την αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 στην οποία προστίθενται και τα λοιπά έξοδα που καταβλήθηκαν και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα επί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

**Επειδή**, από την από ... έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων κλήθηκε για να υποβάλλει συμπληρωματικές – τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οι οποίες υποβλήθηκαν στις 24.11.2011 για το οικονομικό έτος 2005 και στις 21.12.2011 για τα έτη 2000, 2001 & 2002, όπου όμως για το έτος 2005 η τροποποιητική δήλωση δεν έγινε δεκτή από το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. με την αιτιολογία ότι τα έτη δεν είναι συνεχόμενα, και ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθά προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καταλογίζοντας ως διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 117.223,83€, σύμφωνα με το τεκμήριο δαπάνης για την απόκτηση ακινήτου.

**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.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του .. .. του ... , με Α.Φ.Μ. ....

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

**Για το οικονομικό έτος 2004**

|                                  |                    |
|----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 43.496,10 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 52.195,32 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>95.691,42 €</b> |

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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 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. 2717/99).