



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα: 30-05-2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθ.απόφ.:2817

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'(22-03-2017) με θέμα <<Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)>>.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β'2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με αριθ. πρωτ./30-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή του
..... του ΑΦΜ, κατοίκου οδός
....., κατά της με αριθ...../2017 οριστικής διορθωτικής πράξης
προσδιορισμού Φ.Μ.Α. φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και
τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα. .

5. Την με αριθ...../2017 οριστική διορθωτική πράξη προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η μεταρρύθμιση.
6. Τις από 05-02-2018 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ./30-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2017 οριστική διορθωτική πράξη προσδιορισμού Φ.Μ.Α., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού **8.430,14€** (κύριος φόρος 3.720,28€, δημ. φόρος 3% 111,61€, πλέον πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας 4.598,25€), που προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2017 υπομνήματος του ελεγχόμενου-πωλητή του και μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο της με αριθ...../2012 δήλωσης Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με δηλωθέν τίμημα 126.930,29€.

Σύμφωνα με το ανωτέρω υπόμνημα και μετά από άνοιγμα του με αριθ..... λογαριασμού του στην, προκύπτει ότι ποσό ύψους 250.939,57€ το οποίο κατατέθηκε, προέρχεται από τίμημα μεταβίβασης του ακινήτου που περιγράφεται στο με αριθ./2012 συμβόλαιο της συμβ/φου με αγοραστές τους: α) με ΑΦΜ κατά Ψ.Κ. και β) με ΑΦΜ, κατ' επικαρπία και πωλητή τον με ΑΦΜ, μετά την υποβολή της με αριθ./2012 δήλωσης Φ.Μ.Α. στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

Επομένως η πιο πάνω δήλωση είναι ανακριβής ως προς το τίμημα καθώς η πραγματική αξία ανέρχεται στις 250.939,57€, όπως δηλώνει και ο πωλητής και οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων για το τίμημα αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και η με αριθ./2017 προσωρινή διορθωτική πράξη Φ.Μ.Α., προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ...../2017 υπόμνημά του και προσκομίζοντας το με αριθ...../2017 διορθωτικό συμβόλαιο της σύμφωνα με το οποίο οι δύο συμβαλλόμενοι – αγοραστές παραδέχονται την διαφορά του τιμήματος και δηλώνουν το επιπλέον τίμημα των 124.009,28€.

Ειδικότερα δε ο υπέβαλε την με αριθ...../2017 δήλωση Φ.Μ.Α. στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με επιπλέον τίμημα για το δικαίωμα της επικαρπίας (3/10), το ποσό των 37.202,80€ και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης ακινήτων ποσού 1.149,57€ (ΑΧΚ...../2017 & ΑΤΒ) σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην διοικητική Δ13Β 1065690 ΕΞ 16-04-2013 (χρόνος φορολόγησης ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου, χωρίς πρόσθετους φόρους).

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη υπολογίζοντας το φόρο μεταβίβασης σε ποσοστό 10% επί της διαφοράς της αξίας του ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.1587/1950 και προσδιορίζοντας πρόσθετο φόρο 120% λόγω ανακρίβειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν.3943/2011.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της με αριθ...../2017 οριστικής διορθωτικής πράξης προσδιορισμού Φ.Μ.Α. και την απαλλαγή του από κάθε φόρο, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι στην κρινόμενη περίπτωση χρόνος φορολογίας είναι το έτος 2017, (χρόνος σύνταξης διορθωτικού συμβολαίου), χωρίς επιβολή πρόσθετου φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. 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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 & 7 του Ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.294 Α')που κυρώθηκε με τον Ν. 1587/1950, επιβάλλεται φόρος σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου με επαχθή αιτία ή εμπράγματο δικαίωμα επί της αξίας αυτού.

Η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το ίδιο ακίνητο, για οποιοδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.

Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, οφείλεται φόρος μόνο για το επιπλέον τίμημα ή για την αξία της επιπλέον έκτασης του ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.1587/1950 ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.1 και 8 του Ν.1521/1950 επισημαίνεται ότι για κάθε μεταβίβαση, οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της σύνταξης του συμβολαίου, να επιδώσουν κοινή δήλωση Φ.Μ.Α. προς τη Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το ακίνητο και να βεβαιώνεται από το τμήμα εσόδων ότι εισπράχθηκε ο αναλογών φόρος επί της δηλωθείσας αξίας, της αντικειμενικής ή του τιμήματος κατά περίπτωση, άλλως η δήλωση είναι απαράδεκτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.1521/1950, ορίζεται ότι ο φόρος μεταβίβασης καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και συγκεκριμένα στις περιοχές που ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων γίνεται με το αντικειμενικό σύστημα (άρθρο 41 του Ν.1249/1982), ο υπόχρεος (αγοραστής κλπ.), καταβάλει τον φόρο που αναλογεί στην αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, εκτός εάν το δηλούμενο τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, οπότε καταβάλει τον φόρο επί του δηλωθέντος τιμήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4223/2013 «περί μείωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων», ορίζεται ότι:

1. Η περίπτωση Γ' της [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 1587/1950](#) (Α' 294) αντικαθίσταται ως εξής:

« Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου.»

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για μεταβιβάσεις που διενεργούνται από την 1.1.2014.

Επειδή στην διοικητική Δ13Β 1065690 ΕΞ 16-04-2013 και συγκεκριμένα στην παρ. 2 αναφέρεται ότι σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.7 του Ν.1521/1950, ως χρόνος φορολογίας στην περίπτωση αυτή θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου και κατά συνέπεια, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Α. στον αγοραστή.

Στην παρ. 3 αναφέρεται ότι εφόσον με το νέο συμβόλαιο δηλώνεται μόνο επιπλέον τίμημα και δεν αλλάζει κανένα άλλο προσδιοριστικό στοιχείο του ακινήτου, έτσι ώστε να μην καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι πρόκειται για το ίδιο ακίνητο, οφείλεται φόρος μόνο για το επιπλέον τίμημα με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει κατά το χρόνο κατάρτισης του διορθωτικού συμβολαίου.

Η αιτία για την οποία γίνεται η διόρθωση δεν εξετάζεται, γιατί ο νόμος ρητά ορίζει ότι η επανάληψη ή διόρθωση μπορεί να γίνεται για οποιοδήποτε λόγο.

Μετά τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή το με αριθ...../2012 αρχικό συμβόλαιο αγοράς και το με αριθ...../2017 διορθωτικό συμβόλαιο, αναφέρονται στο ίδιο ακίνητο, χωρίς κάποια αλλαγή στα προσδιοριστικά στοιχεία του, παρά μόνο διαφορά ως προς το επιπλέον τίμημα.

Πρόκειται για οικόπεδο εκτάσεως 389,93τμ με ημιτελές κτίσμα στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών που βρίσκεται στην θέση στο Ο.Τ..... στην πολεοδομική ενότητα 7-8-9, επί της Λεωφόρου Σπάτων.

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, οφείλεται φόρος μόνο για το επιπλέον τίμημα, με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει κατά το χρόνο κατάρτισης του διορθωτικού συμβολαίου (28-12-2017).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση το συμφωνηθέν τίμημα αγοραπωλησίας του ακινήτου, δεν ήταν 126.930,29€, αλλά 250.939,57€, δηλαδή διαφορά 124.009,28€.

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της με αριθ...../2017 δήλωσης Φ.Μ.Α. και τη σύνταξη του με αριθμό/2017 διορθωτικού συμβολαίου, αποδέχτηκε την πραγματική αξία του ακινήτου και κατέβαλλε τον αναλογούντα φόρο ύψους 1.149,57€ επί της διαφοράς του επιπλέον τιμήματος που του αναλογεί στο δικαίωμα της επικαρπίας (3/10), με συντελεστή 3% (διαφορά 124.009,28€ χ 3/10 χ 3% = 1.116,08€ πλέον δημ. φόρος 33,48€ σύνολο: 1.149,57€), βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.4223/2013.

Επειδή ως χρόνος φορολογίας στην περίπτωση αυτή θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου (28-12-2017), κατά συνέπεια, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Α. στον αγοραστή, (σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2523/1997) και του ΦΜΑ (άρθρο 1 παρ.7 του Ν.1521/1950), όπως ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1007/1989 και διευκρινίστηκαν με το πιο πρόσφατο έγγραφο Δ13Β 1065690 ΕΞ 16-04-2013 της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου.

Μετά τα ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ.//**30-01-2018** ενδικοφανούς προσφυγής του **του** ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθ.....//**2017** οριστικής διορθωτικής πράξης προσδιορισμού Φ.Μ.Α. φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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

Φ. Μ.Α. (Χρονολογία Φορολογίας 2017)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0
----------------------------	----------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ