



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/09/2017

Αριθμός απόφασης: 1777

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@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 07/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. 9/23.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. 9/23.02.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/04/2017 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 9/07.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 13.560,00€, πλέον δημοτικού φόρου ποσού 406,00€ και πρόσθετου φόρου ποσού 16.272,00€, δη σύνολο φόρου 30.238,00€, λόγω άρσης της απαλλαγής α' κατοικίας από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου (Ν.1078/1980) που έλαβε για την αγορά διαμερίσματος (αρ. δήλωσης ΦΜΑ –/28.12.2005).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από 23/02/2017 Έκθεσης Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./26.11.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Η υπ' αρ./28.12.2005 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. με πωλήτρια την επιχείρηση & ΣΙΑ Ο.Ε. (Α.Φ.Μ.) και αγοραστή τον προσφεύγοντα, για την αγορά διαμερίσματος κατά πλήρη κυριότητα, εμβαδού 115,99τ.μ., στον 2^ο όροφο, με παρακολούθημα αποθήκη 64 τ.μ. στο υπόγειο οικοδομής, στο Ο.Τ. 860 του Δήμου Για την αγορά του συγκεκριμένου ακινήτου με καταβληθέν τίμημα το ποσό των 160.000,00€ (154.086,00€ το διαμέρισμα και 5.914,00€ η υπόγεια αποθήκη) και αντικειμενική αξία 88.626,00€, ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε απαλλαγή α' κατοικίας του Ν.1078/1980, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1057/2004 δικαιολογητικά. Ακολούθησε η σύνταξη του υπ' αρ./...-...-2006 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου Μαρ.... Κ.....

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο αγοραστής – προσφεύγων μεταβίβασε, με το υπ' αριθ./...-...-2008 συμβόλαιο δωρεάς της Συμβολαιογράφου Μαρ.... Κ....., εντός πενταετίας, ποσοστό 80% της πλήρους κυριότητας του προαναφερθέντος ακινήτου στην εν διαστάσει σύζυγό του (στις 09/10/2007 κατατέθηκε στο Μονομελές Πρωτοδικείο η με αριθ. κατάθεσης κοινή αίτηση – αγωγή διαζυγίου), δίχως να υποβάλει δήλωση και να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1§7 του Ν.1078/1980, με αποτέλεσμα την άρση της απαλλαγής και τον καταλογισμό του κύριου και του αναλογούντα πρόσθετου φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι ενέργειές του ήταν απολύτως νομότυπες, δεν του ζητήθηκε η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης περί μη κατάθεσης

αίτησης διαζυγίου, η λύση του γάμου είναι μεταγενέστερη της σύνταξης του συμβολαίου δωρεάς του ακινήτου και κατ' επέκταση οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι εσφαλμένες.

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 1078/1980, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (...-...-2006), ορίζεται ότι: «1. Συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου από έγγαμο απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης, εφόσον ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί οικοπέδου οικοδομήσιμου ή επί ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων..... 2. Η απαλλαγή που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο παρέχεται: α)... β) για αγορά κατοικίας από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας εκατόν δεκαπέντε χιλιάδων (115.000) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι τρεις χιλιάδες (23.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα πέντε χιλιάδες (35.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους,.... 7. Επιφυλασσομένων των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, η απαλλαγή παρέχεται υπό τον όρον ότι το ακίνητον θα παραμείνη εις την κυριότητα του αγοραστού επί μίαν τουλάχιστον πενταετίαν. Αν ο αγοραστής μεταβιβάσει ή συστήσει επ' αυτού οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, πριν την παρέλευση πενταετίας, υποχρεούται, πριν τη μεταβίβαση ή τη σύσταση του εμπράγματος δικαιώματος, σε υποβολή δήλωσης και καταβολή εφάπαξ του φόρου που αναλογεί στην αξία του ακινήτου. Ο φόρος υπολογίζεται με βάση την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της νέας μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος ή το δηλούμενο τίμημα της νέας μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, με εφαρμογή των συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Προ της παρελεύσεως πενταετίας απαγορεύεται η σύνταξις συμβολαιογραφικού εγγράφου, μεταβιβάζοντος την κυριότητα ή συνιστώντος εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτου, πλην υποθήκης, το οποίον δεν υπήχθη εις φόρον κατά τα άνω, εάν δεν προσαρτηθή υπό του συμβολαιογράφου, εις το παρ' αυτού συντασσόμενον συμβόλαιον, βεβαίωσις του αρμοδίου Οικον. Εφόρου περί υποβολής δηλώσεως και καταβολής ολοκλήρου του ποσού του κατά το προηγούμενον εδάφιον φόρου. Αν έχει χορηγηθεί απαλλαγή και στους δύο συζύγους κατά την αγορά ακινήτου εξ αδιαιρέτου, κατά τη μεταβίβαση του ποσοστού του ενός συζύγου καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό αυτό....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1128/1991 ορίζεται ότι: «η μεταβίβαση του εξ αδιαιρέτου μεριδίου πρώτης κατοικίας για την οποία χορηγήθηκε απαλλαγή, από τον έναν σύζυγο στον εξ αδιαιρέτου άλλο συγκύριο σύζυγο, πριν την πάροδο πενταετίας και εφόσον διαρκεί ο γάμος, δεν αίρει την

απαλλαγή, αφού και μετά τη μεταβίβαση εξακολουθεί να εκπληρώνεται ο σκοπός του νόμου, δηλαδή η κάλυψη των στεγαστικών αναγκών της οικογένειας....».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1080554/306/Β0013/22.10.2003 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινήσεις, σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1128/1991, και ειδικότερα αναφέρει ότι η μεταβίβαση ποσοστού από τον αποκλειστικό κύριο του ακινήτου προς τη σύζυγο εντός πενταετίας από την αγορά δεν αίρει τη χορηγηθείσα απαλλαγή εφόσον ο γάμος διαρκεί και δεν έχει κατατεθεί αίτηση διαζυγίου.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1026865/107/Β0013/03.04.2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινήσεις, σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1128/1991, και ειδικότερα αναφέρει ότι: «*Κατ' εξαίρεση έχει γίνει δεκτό (ΠΟΛ.1128/1991, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 175/1991) ότι η απαλλαγή δεν αίρεται κατά τη μεταβίβαση με οποιαδήποτε αιτία του εξ αδιαιρέτου ποσοστού από τον ένα σύζυγο προς τον εξ αδιαιρέτου συγκύριο άλλο σύζυγο, πριν την πάροδο της πενταετίας και εφόσον διαρκεί ο γάμος στην περίπτωση κατά την οποία το ακίνητο είχε αγορασθεί από κοινού. Είναι ευνόητο ότι αν λυθεί ο γάμος πριν την παρέλευση πενταετίας από την αρχική αγορά αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή που αναλογεί στο ποσοστό του συζύγου που μεταβίβασε...*».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Πρώτου Κεφαλαίου Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1057/2004 ορίζεται ότι: «Εκτός από τα απαραίτητα δικαιολογητικά που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο για όλες τις κατηγορίες δικαιούχων απαλλαγής κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με αγορά, απαιτείται να συνυποβάλλονται και τα παρακάτω δικαιολογητικά κατά περίπτωση: 1.... 2..... 3..... 4. Για την αγορά εξ αδιαιρέτου μεριδίων: α. β. Σε περίπτωση μεταβίβασης του εξ αδιαιρέτου μεριδίου πρώτης κατοικίας, από τον ένα σύζυγο προς τον εξ αδιαιρέτου συγκύριο άλλο σύζυγο, πριν από την πάροδο πενταετίας από την αγορά, βεβαίωση του Γραμματέα του αρμόδιου Πρωτοδικείου ότι δεν έχει κατατεθεί αγωγή έκδοσης διαζυγίου και υπεύθυνη δήλωση στην οποία θα βεβαιώνεται ότι, αν λυθεί ο γάμος πριν την πάροδο της πενταετίας, θα υποβληθεί η οικεία δήλωση και θα καταβληθεί ο αναλογών φόρος...». Τούτο δε, αφορά την εξ επαχθούς αιτία μεταβίβασης του ακινήτου και ουχί τη μεταβίβαση λόγω χαριστικής αιτίας, όπως στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων αιτήθηκε, με την υποβολή της υπ' αριθ./28.12.2005 δήλωσης ΦΜΑ και έλαβε απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για την αγορά Α' κατοικίας, που απέκτησε με το υπ' αρ./...-...-2006 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου Μαρ.... Κ....., σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που οι διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.1078/1980 θέτουν σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1057/2004. Στις 09/10/2007 υποβλήθηκε από κοινού με τη σύζυγό του αίτηση διαζυγίου, η οποία συζητήθηκε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου την 20/05/2008 και εκδόθηκε η υπ' αριθ./26.05.2008 απόφαση. Στις 21/05/2008 με το υπ' αριθ. συμβόλαιο δωρεάς της Συμβολαιογράφου Μαρ.... Κ....., ο προσφεύγων δώρισε στην εν διαστάσει σύζυγό του ποσοστό 80% της πλήρους κυριότητας του υπό κρίση ακινήτου. Εν συνεχεία, με την έκδοση του υπ' αριθ.2008 διαζευκτηρίου ο γάμος λύθηκε αμετάκλητα την

24/11/2008. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων μεταβίβασε στη σύζυγό του ποσοστό του ακινήτου για το οποίο έλαβε απαλλαγή του ΦΜΑ για αγορά α' κατοικίας πριν το πέρας της προβλεπόμενης από την παρ. 7 του άρθρου 1 του Ν.1078/1980 πενταετίας, χωρίς ο γάμος να διαρκεί, κατά παράβαση των προαναφερθεισών διατάξεων, γεγονός που επισύρει την επιβολή του αναλογούντος φόρου μεταβίβασης πλέον των κυρώσεων που προβλέπονται από το άρθρο 1 του Ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένων και μη νόμιμων διαπιστώσεων του ελέγχου, κρίνονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 07/04/2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. 9/23.02.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. 9/23.02.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου
Φορολογητέο αξία μεταβιβασθέντος δικαιώματος	123.270,00 €
ΦΜΑ (11%)	13.560,00 €
Δημοτικός φόρος (3%)	406,00 €
Πρόσθετος φόρος	16.272,00 €
Σύνολο για Καταβολή	30.238,00 €

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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.