



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-07-2017

Αριθμός απόφασης:1468

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ...**, με ΑΦΜ:..., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου .../-2017 απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...2017 απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης , της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ..../-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτ..../-2017 απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης, η αρμόδια φορολογική αρχή αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων δεν δικαιούται την απαλλαγή α' κατοικίας σύμφωνα με το Ν 1078/1980 επειδή η αγορά του ακινήτου δεν έγινε εξ ολοκλήρου κατά πλήρη κυριότητα από τον προσφεύγοντα αλλά κατά 50% από τον ίδιο και κατά 50% από τη σύζυγό του, η οποία είναι κάτοικος αλλοδαπής και κατά συνέπεια μη δικαιούχος της απαλλαγής.

Ειδικότερα, την 01-11-2010 ο προσφεύγων μαζί με τη σύζυγό του υπέβαλαν στην ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης την με αριθμ..../2010 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την αγορά διαμερίσματος εμβαδού 77,30τμ σε οικοδομή επί της οδού ... στη Θεσσαλονίκη. Αφού κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης ακινήτου (με το υπ'αριθμ..../01-11-2010 διπλότυπο είσπραξης) συντάχθηκε το με αριθμ..../01-11-2010 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, το οποίο μεταγράφηκε νόμιμα στο Υποθηκοφυλακείο Θεσσαλονίκης.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου .../29-12-2010 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε η ταυτάριθμη αίτηση του προσφεύγοντα και της συζύγου του για την απαλλαγή τους από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου για την αγορά πρώτης κατοικίας και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Κατά της ως άνω αρνητικής απάντησης κατατέθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατόπιν της συζήτησης της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. .../2016 απόφαση δικαστηρίου η οποία, ως προς τον προσφεύγοντα έκανε δεκτή την προσφυγή αναγνωρίζοντας ως φορολογική κατοικία του την Ελλάδα, ακύρωσε την με αριθμό .../29-12-2010 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και ανέπεμψε στη φορολογική αρχή την υπόθεση για την εξέταση της συνδρομής ή όχι κατά τον κρίσιμο χρόνο της μεταβίβασης και των λοιπών (πλην της κατοικίας στην Ελλάδα) νομίμων προϋποθέσεων για την απαλλαγή α' κατοικίας. Απέρριψε, ωστόσο, την προσφυγή ως προς τη σύζυγο του προσφεύγοντα λόγω φορολογικής της κατοικίας στο Βέλγιο. Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης, η αρμόδια ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να του χορηγηθεί η απαλλαγή από τον φόρο αγοράς α' κατοικίας σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του Δικαστηρίου κατά το ποσοστό της αγοράς του ακινήτου από τον ίδιο (50%) και να επιστραφεί το αντίστοιχο καταβληθέν ποσό ισχυριζόμενος ότι από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 1 του Ν 1078/1980 ρητά συνάγεται ότι εφόσον γίνεται αγορά ακινήτου από τους δυο συζύγους μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή και μόνο στον ένα σύζυγο άλλως ο νομοθέτης δεν θα αναφερόταν με αυτό τον τρόπο. Εξάλλου και το Δικαστήριο δεν θα προέβαινε σε αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή δεδομένου ότι είχε ήδη απορριφθεί στην ουσία η προσφυγή της συζύγου του.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν 1078/1980 όπως αυτή αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν 3842/2010 "1. Συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα κατοικίας ή οικοπέδου από έγγαμο ή ενήλικο άγαμο 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 κατοικία ή σε ιδανικό μερίδιο αυτής που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων."

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. Δ13 Β 1125624 ΕΞ/08-08-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου, Τμήμα Β΄, " 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.1078/1980 , όπως ισχύει, συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα κατοικίας ή οικοπέδου απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών, είναι η αγορά ολοκλήρου του ακινήτου από τον αγοραστή, με εξαίρεση την περίπτωση χορήγησης απαλλαγής λόγω απόκτησης ολοκλήρου του ακινήτου και από τους δύο συζύγους..... Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του ίδιου άρθρου και νόμου, ορίζεται ότι, κατ' εξαίρεση, αν για την αγορά ενός ακινήτου από κοινού έχει χορηγηθεί απαλλαγή πρώτης κατοικίας και στους δύο συζύγους και εντός πενταετίας από το χρόνο της αγοράς μεταβιβαστεί το ποσοστό του ενός συζύγου, η απαλλαγή αίρεται μόνο κατά το ποσοστό που μεταβιβάζεται και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό αυτό.

Με τη ρύθμιση αυτή ο νομοθέτης επιδιώκει, κατά παρέκκλιση της γενικής αρχής κατά την οποία η μεταβίβαση έστω και ποσοστού του ακινήτου επιφέρει την άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής, να μην επιβαρύνει τον έτερο σύζυγο-αγοραστή, στην κυριότητα του οποίου εξακολουθεί να παραμένει το δικό του μερίδιο."

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1741/1991 "Επειδή, στο άρθρο 1 παράγρ. 1 το ν. 1078/1980 "περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβίβασης της αγοράς πρώτης κατοικίας κ.λπ. (ΦΕΚ Α' 238), ορίζεται, ότι "συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτων παρά φυσικού προσώπου εγγάμου απαλλάσσονται του φόρου μεταβίβασης" εφόσον ο αγοραστής και η οικογένειά του δεν διαθέτουν άλλη οικία ή διαμέρισμα που να ικανοποιεί τις στεγαστικές τους ανάγκες, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ειδικότερα στην παράγραφο αυτή, καθώς και στις επόμενες παραγράφους του ίδιου άρθρου. Ορίζεται ακόμη ότι η απαλλαγή παρέχεται και επι αγοράς κατά πλήρη κυριότητα ολοκλήρου "του ακινήτου υπό αμφοτέρων των συζύγων". Από τις διατάξεις αυτές, που αναφέρονται στην "αγορά εξ ολοκλήρου" ακινήτου από φυσικό πρόσωπο και στην αγορά "ολοκλήρου του ακινήτου υπό αμφοτέρων του συζύγων", προκύπτει ότι προϋπόθεση για τη χορήγηση της προβλεπόμενης από τις διατάξεις αυτές απαλλαγής είναι ότι η αγορά αφορά ολόκληρο το ακίνητο και όχι ορισμένα ιδανικά μερίδια αυτού, έστω και αν τα ιδανικά αυτά μερίδια αποτελούν την πλειοψηφία των ιδανικών μεριδίων του όλου ακινήτου. Μόνο στην περίπτωση αγοράς ακινήτου από συζύγους προβλέπουν οι διατάξεις αυτές την

απαλλαγή για αγορά ποσοστών εξ αδιαιρέτου από τον κάθε σύζυγο, αλλά και στην περίπτωση αυτή απαιτείται οι δύο σύζυγοι μαζί να αγοράζουν ολόκληρο το ακίνητο. Ότι αυτή είναι η έννοια των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται και από την παρ. 10 του ίδιου άρθρου 1 του ν. 1078/1980, με την οποία, αντιθέτως, χορηγείται απαλλαγή και για ιδανικό μερίδιο οικίας κειμένης σε αγροτική περιοχή..... Οι παρατεθείσες, εν τούτοις διατάξεις του ν. 1078/1980 δεν απαιτούν απαραίτητως για τη χορήγηση της απαλλαγής να γίνεται η αγορά του ακινήτου με ένα μόνο συμβόλαιο. Δεν αποκλείεται, συνεπώς, η αγορά να συντελείται με περισσότερα συμβόλαια, καθένα από τα οποία να αφορά ένα τμήμα του ακινήτου, έστω και κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου, όπως μπορεί να συμβεί ιδίως όταν οι πωλητές είναι περισσότεροι. Από όσα έχουν εκτεθεί συνάγεται ότι εφόσον δεν μεταβιβάζεται ολόκληρο το ακίνητο, νομίμως οι φορολογικές αρχές αποφαίνονται ότι δεν μπορούν να εφαρμοσθούν οι διατάξεις για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας και προβαίνουν στη βεβαίωση φόρου μεταβίβασης. Αν, όμως, μετά το αρχικό συμβόλαιο, που αφορά τη μεταβίβαση μέρους ακινήτου, μεταβιβασθεί και το υπόλοιπο μέρος του ακινήτου αυτού στον ίδιο αγοραστή, οφείλουν οι φορολογικές αρχές (συνεπώς δε και τα διοικητικά δικαστήρια) να κρίνουν αν, από το σύνολο των συντρεχουσών συνθηκών, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του χρονικού διαστήματος που μεσολάβησε μεταξύ των διαδοχικών μεταβιβάσεων και του λόγου για τον οποίο δεν καταρτίσθηκε ενιαίο συμβόλαιο, συνάγεται ότι με τις διαδοχικές αυτές μεταβιβάσεις εσκοπείτο πράγματι από τον αγοραστή η απόκτηση πρώτης κατοικίας, για την οποία συντρέχουν οι υπόλοιπες προϋποθέσεις των διατάξεων που έχουν παρατεθεί.”

Επειδή, η παράγραφος 7 του άρθρου 1 του Ν 1078/1980 αναφέρεται στην περίπτωση που έχει χορηγηθεί απαλλαγή λόγω απόκτησης ακινήτου, κατ’εξαίρεση εξ αδιαιρέτου από συζύγους και ρυθμίζει την περίπτωση μεταβίβασης ποσοστού ενός εκ των δυο, προ της παρελεύσεως πενταετίας.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η απαλλαγή α’ κατοικίας του Ν 1078/1980 παρέχεται μόνο στην περίπτωση που ο δικαιούχος της απαλλαγής αγοράζει ολόκληρη την οικία (ή οικόπεδο) με εξαίρεση την αγορά κατά πλήρη κυριότητα και από τους δυο συζύγους, που όμως θα πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων προέβη στην αγορά ακινήτου κατά 50% εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του η οποία όμως δεν δικαιούται απαλλαγής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνα με την με αριθμ..../2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, λόγω φορολογικής της κατοικίας στο Βέλγιο και κατά συνέπεια μη πλήρωσης της σχετικής προϋπόθεσης της κατοικίας στην Ελλάδα του άρθρου 1 του Ν 1078/1980.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Την απόρριψη της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ... με ΑΦΜ:.....

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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