



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.03.2017

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

Αριθμός απόφασης: 712

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333237
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της . . του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.-/.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ.-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της . . **του**, **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 υπ' αριθ.-/.....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.987,36€, πλέον δημοτικού φόρου ποσού 179,62€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.987,36€, δη σύνολο φόρου **12.154,34€**, λόγω άρσης της απαλλαγής α' κατοικίας από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου που έλαβε για την αγορά διαμερίσματος (αρ. δήλωσης ΦΜΑ –/2010).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-/.....-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η υπ' αρ.-/2010 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. . . με πωλητή τον . . του, Α.Φ.Μ. και αγοράστρια την προσφεύγουσα, . . του, Α.Φ.Μ., για την αγορά διαμερίσματος, εμβαδού 70 τ.μ., στον 3^ο όροφο, με παρακολούθημα αποθήκη 2 τ.μ. στο υπόγειο

οικοδομής, στη διασταύρωση των οδών και , στην περιοχή Αγίου του Δήμου Για την αγορά του συγκεκριμένου ακινήτου με καταβληθέν τίμημα το ποσό των 63.500€ και αντικειμενική αξία 63.873,60€ η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε απαλλαγή α' κατοικίας του Ν. 1078/1980, προσκομίζοντας δικαιολογητικά ότι κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης ήταν σε διάσταση με τον σύζυγό της. Ακολούθησε η σύνταξη του υπ' αρ. /30-06-10 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η αγοράστρια-προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής Α' κατοικίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 21§1 του Ν. 3842/10 σε συνδυασμό με το άρθρο 1§1 του Ν. 1078/1980 και ειδικότερα την προϋπόθεση της λύσης του γάμου της με διαζύγιο μέσα σε πέντε έτη από την αγορά του ακινήτου, με αποτέλεσμα την άρση της απαλλαγής και τον καταλογισμό του κύριου και του αναλογούντα πρόσθετου φόρου, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η διάσταση με τον σύζυγό της είναι πραγματική και αμετάκλητη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού επικαλείται την υπ' αρ. /2009 απόφαση γαμικών διαφορών του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, την υπ' αρ. /2009 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου
- 2) Το γεγονός ότι δεν έχει εκδοθεί το διαζύγιο οφείλεται στην δεινή οικονομική και οικογενειακή κατάστασή της. Η προσφεύγουσα είναι πολύτεκνη μητέρα, άνεργη το μεγαλύτερο διάστημα και εξαρτώμενη οικονομικώς αποκλειστικά από την καταβολή των διατροφών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται : «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών..... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των».

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 1078/1980, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 21§1 του Ν. 3842/10 (ΦΕΚ Α 58/23-4-2010), ορίζονται οι προϋποθέσεις για την *Απαλλαγή εκ του φόρου μεταβιβάσεως της πρώτης κατοικίας*.

Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «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 οικογένειάς 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..... Την απαλλαγή του άγαμου δικαιούται και ο σύζυγος που βρίσκεται σε διάσταση και έχει καταθέσει αίτηση ή αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον έξι (6) μήνες πριν από το χρόνο της αγοράς. Αν έχει την επιμέλεια των ανήλικων τέκνων της οικογένειας, δικαιούται απαλλαγή ως έγγαμος. Αν δεν λυθεί ο γάμος με διαζύγιο μέσα σε πέντε (5) έτη από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού.....»

Επειδή, στην παράγραφο 11 του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980 ορίζεται ότι: «Διά αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών δημοσιευομένων διά της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τρόπος διαπιστώσεως των προϋποθέσεων της κατά το παρόν άρθρον απαλλαγής και τα αναγκαιούντα προς τούτο δικαιολογητικά, ως και πάσα άλλη αναγκαία διά την εφαρμογήν αυτού λεπτομέρεια.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1101/24-9-2010 καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται για τη χορήγηση απαλλαγής από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με αγορά ή αιτία θανάτου ή γονικής παροχής.

Αναφορικά με την χορήγηση απαλλαγής σε διαζευγμένους στο άρθρο 2 του πρώτου κεφαλαίου ορίζονται τα εξής: «2. Σε περίπτωση λύσης του γάμου: α) Σε περίπτωση λύσης του γάμου με θάνατο ή διαζύγιο και χορήγησης απαλλαγής στον επιζώντα ή διαζευγμένο σύζυγο, ληξιαρχική πράξη θανάτου ή κυρωμένο αντίγραφο αμετάκλητης δικαστικής απόφασης ή διαζευκτηρίου αντίστοιχα, εφόσον η λύση του γάμου δεν προκύπτει από το πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης.

Επειδή, στην παράγραφο 8 του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980 ορίζεται ότι: «8. Αν χορηγήθηκε απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, ενώ δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις, επιβάλλεται σε βάρος του αγοραστή, εκτός από τον αναλογούντα κύριο φόρο, και πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του κυρίου φόρου. Ο κύριος φόρος υπολογίζεται με βάση την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης με εφαρμογή των συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος. Ο ανωτέρω πρόσθετος φόρος δεν μπορεί να μειωθεί κατά τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Αν η αξία που έχει απαλλαγεί από το φόρο αποτελεί τμήμα της συνολικής αξίας του ακινήτου, ο κύριος και πρόσθετος φόρος επιβάλλεται με βάση το τμήμα αυτό, η αξία του οποίου εξευρίσκεται με βάση τη σχέση της αξίας που έχει απαλλαγεί προς τη συνολική αξία, κατά το χρόνο της απαλλαγής. Το δικαίωμα του Δημοσίου δια τον καταλογισμόν του κυρίου και προσθέτου φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon δέκα πέντε (15) ετών από του τέλους του έτους εντός του οποίου παρεσχέθη η απαλλαγή, έστω και αν η υπόθεσις επεραιώθη κατά τα εν παραγράφοις 2 και 3 του άρθρου 8 του δια του Ν. 1587/1950 κυρωθέντος Α.Ν. 1521/1950 «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων», ως ισχύει, οριζόμενα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Με το υπ' αριθμόν/30-06-2010 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης μεταβιβάστηκε στην προσφεύγουσα η πλήρης κυριότητα του υπό κρίση ακινήτου κατά 100 %.
- Για την εν λόγω αγοραπωλησία κατατέθηκε η με αριθ./2010 δήλωση Φ.Μ.Α. στην Δ.Ο.Υ.
- Η αγοράστρια κατά την μεταβίβαση υπέβαλε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. υπεύθυνη δήλωση στην οποία μεταξύ άλλων δήλωσε ότι είναι μόνιμη κάτοικος Ελλάδος, ότι είναι σε διάσταση με το σύζυγό της και ότι αναλαμβάνει την υποχρέωση να προσκομίσει ύστερα από την σύνταξη του οριστικού συμβολαίου τα απαιτούμενα πιστοποιητικά σε περίπτωση που ζητηθούν από την φορολογική αρχή.
- Η φορολογούμενη αγοράστρια προσκόμισε την με Αριθμό Κατάθεσης Δικογράφου/16-07-2008 Έκθεση Κατάθεσης Δικογράφου Αγωγής Διαζυγίου του . . κατά της ιδίας ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, την με αριθμό κατάθεσης δικογράφου/01-12-2008 Έκθεση Κατάθεσης Δικογράφου Αγωγής Διαζυγίου της ιδίας κατά του συζύγου της ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, την υπ' αριθ./2008 Απόφαση Ασφαλιστικών Μέτρων του Μονομελούς Πρωτοδικείου και την υπ' αριθ./2009 Απόφαση Γαμικών Διαφορών του Πολυμελούς Πρωτοδικείου
- Στις2016 στάλθηκε η με α.π. πρόσκληση στην . . με την οποία ζητήθηκε η προσκόμιση, εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της, του διαζυγίου με βάση το οποίο ζήτησε και πήρε την απαλλαγή α' κατοικίας. Η προθεσμία παρήλθε χωρίς να προσκομιστεί το διαζύγιο (με προφορική μάλιστα δήλωση της αγοράστριας δεν εκδόθηκε ποτέ για οικονομικούς λόγους).
- Η μη πλήρωση των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος για τη χορήγηση της απαλλαγής Α' κατοικίας, είχε ως συνέπεια την άρση της απαλλαγής και τον καταλογισμό του κύριου (διαφυγόντα) φόρου, επί της φορολογητέας (αντικειμενικής) αξίας του ακινήτου, καθώς και πρόσθετου φόρου 100 %, λόγω ανακρίβειας από τη φορολογική αρχή.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (χρόνος φορολογίας 2010)

Διαφορά κύριου φόρου	5.987,36€
Διαφορά δημοτικού φόρου 3%	179,62€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	5.987,36€
Σύνολο διαφοράς φόρου	12.154,34€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

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.