



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 25-11-2016

Αριθμός απόφασης: 1432

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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».

η. 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την **υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας του - **ΑΦΜ** κύριος φόρος εκ 4.620,00 €, δημοτικός φόρος εκ 139,00 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 5.711,00 €, δη σύνολο εκ 10.470,00€ για τη χρήση 2008, λόγω άρσης της απαλλαγής

από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου, που έλαβε για την αγορά διαμερίσματος στην περιφέρεια της Θράκης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ --2008).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η υπ' αρ.-2008 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., με πωλητές τους α) – Α.Φ.Μ. (ποσοστό 10/16) β) – Α.Φ.Μ. (ποσοστό 3/16) και γ) - (ποσοστό 3/16) και αγοραστές τους α) του – Α.Φ.Μ. (ποσοστό 8/16) και β) την του – Α.Φ.Μ. (ποσοστό 8/16) για την αγορά διαμερίσματος στη Η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε απαλλαγή Β' κατοικίας (απαλλαγή Β' Θράκης) για την αγορά κατά ποσοστό 50% του εν λόγω διαμερίσματος (συνολικής αντικειμενικής αξίας 78.053,00 € και συνολικής συμφωνηθείσας αξίας 96.000,00 €), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2873/2000. Ακολούθησε η σύνταξη του υπ' αρ.-2008 συμβολαίου αγοράς της συμβολαιογράφου, του

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι αγοραστές δεν ιδιοκατοίκησαν στο ανωτέρω διαμέρισμα για 5 τουλάχιστον συνεχή έτη σε αυτό, με αποτέλεσμα να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2873/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ. 7 του Ν. 1078/1980, του άρθρου 2 παρ. 11 της ΠΟΛ. 1104/06-04-2001 και της Α.Υ.Ο.Ο. 1051240/21-06-2004/ΠΟΛ/1057/29-06-2004 του Υπουργείου Οικονομικών, με αποτέλεσμα την άρση της απαλλαγής και τον καταλογισμό του (κύριου) διαφυγόντα φόρου, καθώς και του αναλογούντα πρόσθετου φόρου, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίησης της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Εσφαλμένη μη χορήγηση από τη φορολογική αρχή απαλλαγής α' κατοικίας του Ν. 1078/1980 για την αγορά του επίμαχου διαμερίσματος

➤ Ο σύζυγος της προσφεύγουσας,, προέβη το έτος 2000, ως άγαμος, στην αγορά διαμερίσματος στη, εμβαδού 50 τ.μ., τυγχάνοντας απαλλαγής α' κατοικίας από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου βάσει του Ν. 1078/1980. Το 2005 δώρισε το διαμέρισμα στους γονείς του, και

➤ Εφόσον το διαμέρισμα στη δεν κάλυπτε, μετά το γάμο τους το έτος 2008, τις στεγαστικές τους ανάγκες, λόγω του εμβαδού του, δικαιούνταν απαλλαγής α' κατοικίας και για την αγορά του υπό κρίση διαμερίσματος στην, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1078/80.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης μη χορήγησης από τη φορολογική αρχή απαλλαγής α' κατοικίας του Ν. 1078/1980 για την αγορά του επίμαχου διαμερίσματος

Επειδή, το άρθρο 48 του Ν. 2873/2000 ορίζει ότι : «Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων παρέχεται με τους όρους που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 4 των εδαφίων δεύτερου και τρίτου της παραγράφου 7, καθώς και των παραγράφων 11, 12 και 15 του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980, κατ' εξαίρεση, και σε πρόσωπα τα οποία αγοράζουν οικία ή διαμέρισμα ή οικόπεδο, στην περιφέρεια της Θράκης, εφόσον θα ιδιοκατοικήσουν σε αυτή για 5 (πέντε) έτη, ανεξάρτητα από το αν έχουν άλλη κατοικία ή διαμέρισμα ή οικόπεδο σε άλλη περιφέρεια της Ελλάδας ή έτυχαν απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για την αγορά πρώτης κατοικίας.

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζει ότι : «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ..., 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, η υπ' αρ. πρωτ. 1037311/199/Α0013/ΠΟΛ.1104/06-04-2001 ορίζει ότι : «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού παρέχεται απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά οικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου, για όσους ιδιοκατοικήσουν στην περιφέρεια της Θράκης για πέντε (5) τουλάχιστον έτη, ανεξάρτητα αν έχουν άλλη οικία, διαμέρισμα ή οικόπεδο που να καλύπτει τις στεγαστικές τους ανάγκες ή έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για την αγορά πρώτης κατοικίας (σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1078/1980 ή προγενεστέρων διατάξεων) σε άλλη περιφέρεια της Ελλάδος. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από 28-12-2000 και έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις αγοράς ακινήτου, που θα πραγματοποιηθεί στην περιφέρεια της Θράκης, από την ημερομηνία αυτή και μετά. Δικαιούχοι της απαλλαγής αυτής είναι τόσο αυτοί που κατοικούν μόνιμα στην περιφέρεια της Θράκης, όσο και αυτοί, που πρόκειται να εγκατασταθούν για πρώτη φορά σ' αυτή... Για τη χορήγηση απαλλαγής, πέραν των άλλων δικαιολογητικών θα πρέπει ο αγοραστής να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση, με την οποία θα δηλώνει: 1) ότι θα ιδιοκατοικήσει στο αγοραζόμενο ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή έτη από την ημέρα εγκατάστασής του σ' αυτό και 2) ότι υποχρεούται να προσκομίσει οποιοδήποτε έγγραφο ή στοιχείο ζητηθεί από τη φορολογούσα αρχή, ως αποδεικτικό της εγκατάστασης και ιδιοκατοίκησης στο εν λόγω ακίνητο. Ο πενταετής χρόνος ιδιοκατοίκησης του ακινήτου για τον αγοραστή αρχίζει από την ημέρα εγκατάστασης και διαμονής σ' αυτό. Από τη Διοίκηση γίνεται δεκτό ότι η εγκατάσταση θα πρέπει να γίνει εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος 6 μηνών προκειμένου για αποπερατωμένη οικία ή διαμέρισμα, ... Σε περίπτωση μεταβίβασης, σύστασης εμπράγματος δικαιώματος, μη ιδιοκατοίκησης ή εκμίσθωσης του ακινήτου, αίρεται η απαλλαγή και καταβάλλεται ο αναλογών φόρος επί της αξίας του ακινήτου, κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου της

απαλλαγής, είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος... Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι, για το ύψος της απαλλαγής και την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών του αγοραστή, ισχύουν τα προβλεπόμενα από τις αντίστοιχες διατάξεις του Ν. 1078/1980... Οι υποθέσεις για τις οποίες χορηγείται η απαλλαγή από Φ.Μ.Α., σύμφωνα με τα ανωτέρω θα παραμείνουν σε ειδική θυρίδα «ως νόμω εκκρεμείς» και θα παρακολουθούνται μέχρι τη λήξη της πενταετούς ιδιοκατοίκησης».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 6 της υπ' αρ. πρωτ. 1051240/Α'0013/ΠΟΛ.1057/21-06-2004 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «Για όσους αγοράζουν ακίνητο στην περιφέρεια της Θράκης κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2873/2000 (ΦΕΚ 285 Α'), υπεύθυνη δήλωση του αγοραστή του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, με την οποία θα βεβαιώνει, πλέον των αναφερομένων στις περιπτώσεις 3γ, 3δ και 3ε, ότι:... γ) θα ιδιοκατοικήσει στο αγοραζόμενο ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή έτη από την ημέρα της εγκατάστασής του σε αυτό δ) θα εγκατασταθεί στο ακίνητο: i) προκειμένου για αποπερατωμένη κατοικία, εντός έξι (6) μηνών από την ημέρα της αγοράς και ii) προκειμένου για ημιτελή οικία ή διαμέρισμα, εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημέρα της αγοράς».

Επειδή, το άρθρο 41 παρ. 1 και 3 του Ν.1249/1982 ορίζει ότι : «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ... λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία, ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας... 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 περ. Γ' του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο μεταβίβασης (05-08-2009) όριζε ότι : «Ο φόρος μεταβίβασης επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: ...γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 7% για το μέχρι 15.000 ευρώ τίμημα της αξίας και σε 9% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν.Δ. 3563/1956, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζεται ότι, προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας καθώς και στις εντός σχεδίου περιοχές δήμων ή κοινοτήτων που υφίσταται Πυροσβεστική Υπηρεσία, οι ανωτέρω συντελεστές αυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11% αντίστοιχα.

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.1521/1950 ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβίβασης ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβίβασης και οι προσυζητήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 1 του Ν.Δ. 3033/1954 ορίζει ότι : «Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων πρόσθετο ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί των κάτωθι δημοσίων φόρων των από του 1954-1955 και εφεξής οικονομικών ετών: ... γ) Του φόρου μεταβίβασης ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...)

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/97, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 3296/2004 και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.... Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ... δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%)».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 1 του Ν. 3943/2011 και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2008 και με το υπ' αρ./2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, του, η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου διαμερίσματος 4^{ου} ορόφου, εμβαδού καθαρού 80,80 τ.μ. και μικτού 99,25 τ.μ., οικοδομής, κτισμένης σε οικόπεδο, κείμενου επί της οδού, στην (Ο.Τ.), με ποσοστό 97,63%ο επί του οικοπέδου. Ως συμφωνηθέν τίμημα δηλώθηκε ποσό εκ 96.000,00 €.
- Για την αγορά του ανωτέρω ακινήτου υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης του ακινήτου – Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ.-2008 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου. Η συνολική αντικειμενική αξία του διαμερίσματος υπολογίστηκε σε 78.053,00 €, ενώ ως συνολικό συμφωνηθέν τίμημα δηλώθηκε ποσό εκ 96.000,00 €.
- **Η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε απαλλαγή Β' κατοικίας (απαλλαγή Β' Θράκης)** - δεν ζήτησε, επομένως, απαλλαγή α' κατοικίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980 - για την αγορά ποσοστού 50% του εν λόγω διαμερίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2873/2000 (απαλλασσόμενη αξία: 96.000,00 / 2 = 48.000,00 €).
- Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο αρχείο δηλώσεων φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε τους όρους λήψης της ανωτέρω απαλλαγής κατοικίας, να εγκατασταθεί σε αυτή εντός έξι μηνών από την αγορά της και να τη χρησιμοποιεί ως κύρια κατοικία της αδιάλειπτα για μια πενταετία. Συγκεκριμένα:
 - Στην υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) στη Δ.Ο.Υ., δεν αναγράφεται στον πίνακα 5.1 διεύθυνση κατοικίας.

- Στην υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε μετά του συζύγου της για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) στη Δ.Ο.Υ., δηλώνει ως κύρια ιδιοκατοικούμενη κατοικία (για 12 μήνες και κατά ποσοστό 50%) το επίμαχο διαμέρισμα, επί της οδού, στην

- Στην υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε μετά του συζύγου της για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) στη Δ.Ο.Υ., δηλώνει ως κύρια ιδιοκατοικούμενη κατοικία (για 12 μήνες και κατά ποσοστό 50%) το επίμαχο διαμέρισμα, επί της οδού, στην

- Στην υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε μετά του συζύγου της για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) στη Δ.Ο.Υ., δηλώνει ως κύρια ιδιοκατοικούμενη κατοικία (για 12 μήνες και κατά ποσοστό 50%) το επίμαχο διαμέρισμα, επί της οδού, στην

- Στην υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε μετά του συζύγου της, αρχικώς, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) στη Δ.Ο.Υ., δηλώνει (στον πίνακα 7.10) φιλοξενία από τον με Α.Φ.Μ. σε κατοικία 118 τ.μ. για 12 μήνες. Περαιτέρω, στο έντυπο Ε2 δηλώνει (κατά ποσοστό 50%) το διαμέρισμα επί της οδού στην ως κενό για το διάστημα 1/1-31/12/2012.

Στις-2013, μετά την κοινοποίηση των γνωστοποιήσεων ελέγχου στις-2013 από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή, μετά του συζύγου της, της υπ' αρ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας τη φιλοξενία από τον στον πίνακα 5.1 και δηλώνοντας ως κύρια ιδιοκατοικούμενη κατοικία (για 12 μήνες και κατά ποσοστό 50%) το επίμαχο διαμέρισμα, επί της οδού, στην Εξακολουθεί, ωστόσο, να δηλώνει (κατά ποσοστό 50%) το επίμαχο διαμέρισμα ως κενό για το διάστημα 1/1-31/12/2012.

- Στην υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε μετά του συζύγου της για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) στη Δ.Ο.Υ., δηλώνει ως κύρια ιδιοκατοικούμενη κατοικία (κατά ποσοστό 50%) το επίμαχο διαμέρισμα, επί της οδού, στην για 9 μήνες, ενώ στο έντυπο Ε2 δηλώνει (κατά ποσοστό 50%) μισθώματα από το επίμαχο διαμέρισμα για το χρονικό διάστημα 1/10-31/12/2013.

➤ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2873/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ. 7 του Ν. 1078/1980, του άρθρου 2 παρ. 11 της ΠΟΛ. 1104/06-04-2001 και της Α.Υ.Ο.Ο. 1051240/21-06-2004/ΠΟΛ/1057/29-06-2004 του Υπουργείου Οικονομικών, η προσφεύγουσα όφειλε να εγκατασταθεί στο διαμέρισμα, εντός έξι μηνών από την αγορά το αργότερο, και να το χρησιμοποιήσει ως κατοικία της για πέντε συνεχή έτη δη από τις-2008 έως τις-2013. Ως προκύπτει, όμως, από τα παραπάνω, η προσφεύγουσα δεν κατοίκησε στο διαμέρισμα το 2012 δηλώνοντάς το ως κενό, το δε έτος 2013 το δηλώνει κενό έως 30/9 και από 1/10 έως 31/12 δηλώνει ότι το μισθώνει και εισπράττει ενοίκιο.

➤ Η μη πλήρωση των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος για τη χορήγηση της απαλλαγής Β'

κατοικίας στη Θράκη, είχε ως συνέπεια την άρση της απαλλαγής και τον καταλογισμό του (κύριου) διαφυγόντα φόρου σε βάρος των αγοραστών αλλά και την επιβολή πρόσθετου φόρου, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α.. Ο έλεγχος, αποδέχτηκε την αντικειμενική αξία του ακινήτου, ως δηλώθηκε (εκ 78.053,00 €), υπολόγισε, ωστόσο, επί της μεγαλύτερης συμφωνηθείσας αξίας εκ 96.000,00 € τον αναλογούντα κύριο φόρο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1γ του Ν. 1587/1950, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του Ν.Δ. 3563/1956 (δη με συντελεστές 9% και 11%), και ακολούθως τον δημοτικό φόρο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 37 παρ. 1 του Ν.Δ. 3033/1954. Περαιτέρω, ο έλεγχος επέβαλε πρόσθετο φόρο 2% ανακρίβειας ανά μήνα, έως το πλαφόν που θέτει ο νόμος ποσοστού 120%, ως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 1 και 2 του Ν. 2523/1997. Αναλυτικά:

<u>Υπ'αρ.-2008 δήλωση Φ.Μ.Α.</u>			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία (50%)	39.026,50	39.026,50	
Καταβληθέν τίμημα (50%)	48.000,00	48.000,00	-
Απαλλασσόμενη αξία (50%)	48.000,00	0,00	
Φορολογητέα αξία (50%)	0,00	48.000,00	48.000,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 9%	0,00	2.970,00	2.970,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 11%	0,00	1.650,00	1.650,00
Κύριος φόρος	0,00	4.620,00	4.620,00
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	139,00	139,00
Σύνολο	0,00	4.759,00	4.759,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	-	5.711,00	5.711,00
Σύνολο φόρου	0,00	10.470,00	10.470,00

➤ Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου επταυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου, δη επί συνολικού ποσού εκ 4.759,00 € (4.620,00 + 139,00), αντί επί του αμιγούς κυρίου φόρου (εκ 4.620,00 €). Βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

<u>Υπ'αρ.-2008 δήλωση Φ.Μ.Α.</u>			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Αντικειμενική αξία (50%)	39.026,50	39.026,50	
Καταβληθέν τίμημα (50%)	48.000,00	48.000,00	-
Απαλλασσόμενη αξία (50%)	48.000,00	0,00	
Φορολογητέα αξία (50%)	0,00	48.000,00	48.000,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 9%	0,00	2.970,00	2.970,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 11%	0,00	1.650,00	1.650,00
Κύριος φόρος	0,00	4.620,00	4.620,00
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	139,00	139,00
Σύνολο	0,00	4.759,00	4.759,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	-	5.544,00	5.544,00
Σύνολο φόρου	0,00	10.303,00	10.303,00

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μη χορήγησης από τη φορολογική αρχή απαλλαγής α' κατοικίας του Ν. 1078/1980 για την αγορά του επίμαχου διαμερίσματος απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που της επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα επί της διαφοράς (μεταξύ δήλωσης και ελέγχου) του κυρίου φόρου προσαυξημένου με τη διαφορά του δημοτικού φόρου και με την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζεται τόσο ο πρόσθετος φόρος όσο και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, που αφορά την υπ' αρ.-2008 δήλωση Φ.Μ.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, επιβαλλόμενου στη διαφορά του αμιγούς κύριου φόρου (μη προσαυξημένου με τη διαφορά δημοτικού φόρου), και κατά συνέπεια ως προς τον υπολογισμό της συνολικής διαφοράς φόρου, ως κάτωθι:

Υπ'αρ.-2008 δήλωση Φ.Μ.Α.

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης-ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
Αντ/κή αξία (50%)	39.026,50	39.026,50		39.026,50	-
Καταβληθέν τίμημα (50%)	48.000,00	48.000,00	-	48.000,00	-
Απαλ/νη αξία (50%)	48.000,00	0,00		0,00	-
Φορ/τέα αξία (50%)	0,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	-
Φόρος με συντ. 9%	0,00	2.970,00	2.970,00	2.970,00	-
Φόρος με συντ. 11%	0,00	1.650,00	1.650,00	1.650,00	-
Κύριος φόρος	0,00	4.620,00	4.620,00	4.620,00	-
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	139,00	139,00	139,00	-
Σύνολο	0,00	4.759,00	4.759,00	4.759,00	-
Πρόσθετος φόρος 120%	-	5.711,00	5.711,00	5.544,00	167,00
Σύνολο φόρου	0,00	10.470,00	10.470,00	10.303,00	167,00

Υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά κύριου φόρου	4.620,00	4.620,00
Διαφορά δημοτικού φόρου 3%	139,00	139,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.711,00	5.544,00
Σύνολο διαφοράς φόρου	10.470,00	10.303,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	10.303 €
--	-----------------

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

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

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

α. α.

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).