



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 31-10-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3633

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

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. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....», το οποίο εδρεύει στο, οδός αρ. με **Α.Φ.Μ.**, κατά της υπ' αριθμ. **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου** του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με έτος φορολογίας το 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με έτος φορολογίας το 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με έτος φορολογίας το 2012 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου φόρος μεταβίβασης ακινήτου ποσού €, πλέον € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό €.

Το προσφεύγον σωματείο, δυνάμει του αρ. συμβολαίου της συμβολαιογράφου Αθηνών, αγόρασε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», την αποκλειστική κυριότητα νομή και κατοχή, δύο οικοπέδων εμβαδού 1.054,20 τ.μ. και 806,30 τ.μ. στη θέση του Δήμου, στα με αριθμό και Ο.Τ. αντίστοιχα.

Για την μεταβίβαση των ανωτέρω ακινήτων το προσφεύγον σωματείο υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την με αριθμό Δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, όπου απαλλάχθηκε του φόρου βάσει του άρθρου 14 παρ. 7 του Ν.1882/1990, ως φαίνεται στο σώμα της Δήλωσης η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου λόγω αρμοδιότητας.

Εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με τη με ημερομηνία και με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, επέβαλε φόρο μεταβίβασης, καθώς κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι δεν δικαιούται της απαλλαγής διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 6 του Ν.1521/1950. Κατά της ανωτέρω πράξης το προσφεύγον σωματείο, προσέφυγε ενώπιον της Υπηρεσίας μας με τη με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή. Η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αρ. απόφαση με την οποία αποδεχόταν την προσφυγή και ακύρωνε την με αρ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου λόγω τυπικής πλημμέλειας σε ότι αφορά την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013. Σε συμμόρφωση της ως άνω απόφασης η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προχώρησε στην επανάληψη διαδικασίας, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και εξέδωσε την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου.

Το προσφεύγον σωματείο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Νόμου 1521/1950.
- Παραβίαση του άρθρου 1 του Ν.2523/1997
- Εσφαλμένη επίκληση και εφαρμογή του Ν.1078/1980 περί απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης από την πρώτη κατοικία.
- Έλλειψη αιτιολογίας.
- Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Παραβίαση του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του 1521/1950**, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Νόμο 1587/1950 ορίζεται ότι : «1. 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, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του 1521/1950**, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Νόμο 1587/1950 ορίζεται ότι : 1. Δι' εκάστην μεταβίβασην οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφερείας εν η κείται το ακίνητον ή προκειμένου περί πλοίου της περιφερείας εν η είναι νηολογημένον τούτο.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. γ**, (όπως αντικαταστάθηκε με τις **διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 14 του Ν.1882/1990) του άρθρου 6 του Ν. 1521/1950**, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Νόμο 1587/1950 ορίζεται ότι : « Απαλλάσσονται του φόρου μεταβιβάσεως του βαρύνοντος τον τε πωλητήν και τον αγοραστήν γ) Η μεταβίβαση, στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές, δ)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 12 του 1521/1950**, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Νόμο 1587/1950, ορίζεται ότι : «1. Η επαλήθευσις των επιδοθεϊσών δηλώσεων, η σύνταξις των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποιήσις αποσπασμάτων αυτών, αι ενστάσεις κατά των εν τοις φορολογικοίς καταλόγοις εγγραφών και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως αυτών, αι εφέσεις κατά των εκδοθεϊσών συνεπεία ενστάσεων αποφάσεων και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως των εφέσεων, τα των παραβόλων και δικαστικών δαπανών, τα της βεβαιώσεως του φόρου και εν γένει η διαδικασία της βεβαιώσεως

του φόρου διέπονται υπό των διατάξεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου. Δια την εκδίκασιν των ενστάσεων ως τρίτον ιδιωτικόν μέλος μετέχει το ωρισμένον δια την εκδίκασιν των ενστάσεων της φορολογίας οικοδομών του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων προκειμένου δε περί μεταβίβασεως πλοίου το ωρισμένον δια την εκδίκασιν των ενστάσεων φορολογίας πλοίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, ορίζεται ότι: «8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 3 .Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων του Ν.3634/2008, ορίζεται ότι 6. Τα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν. [1078/1980](#) αντικαθίστανται ως ακολούθως: «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.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, οι «.....», είναι σωματείο Ν.Π.Ι.Δ και με το αρ. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών, αγόρασε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», την αποκλειστική κυριότητα νομή και κατοχή, δύο οικοπέδων εμβαδού 1.054,20 τ.μ. και 806,30 τ.μ. στη θέση του Δήμου

Επειδή, για την ως άνω μεταβίβαση η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεν επέβαλε φόρο μεταβίβασης καθώς εγγράφως επί του σώματος της υπ'αρ. δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου χορήγησε απαλλαγή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 7 του Ν.1882/1990.

Επειδή, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προκειμένου να διακριβωθεί αν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.1521/50, περί απαλλαγής από το φμα,

διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον σωματείο δεν δικαιούται της απαλλαγής από το ΦΜΑ και προέβη στην επιβολή του επίδικου φόρου καθώς και στην επιβολή πρόσθετου φόρου 2% για κάθε μήνα καθυστέρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του Ν.3634/2008.

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 6 του 1521/1950, για την απαλλαγή από το Φ.Μ.Α είναι απαραίτητο να συμβάλλεται ως αγοραστής ιερός ναός και όχι νομικό πρόσωπο Ιδιωτικού δικαίου (σωματείο),

Επειδή, από το Υπουργείο Οικονομικών δεν έχει εκδοθεί σχετική απόφαση για την ερμηνεία του όρου «ιεροί ναοί», «ιερές μονές».

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.

Επειδή, οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του Ν.3634/2008, σύμφωνα με τις οποίες επεβλήθη στο προσφεύγον σωματείο πρόσθετος φόρος 2% για κάθε μήνα καθυστέρησης, ορίζουν ρητά ότι τις περιπτώσεις απαλλαγής πρώτης κατοικίας από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων και δεν εφαρμόζονται αναλογικά στις απαλλαγές που ορίζονται στο άρθρο 6 του Ν.1521/1950.

Επειδή, οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, εφαρμόζονται συμπληρωματικά για την κάλυψη κενών της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Επειδή, το προσφεύγων σωματείο για την ως άνω μεταβίβαση και αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, ενήργησε κατόπιν της ως άνω έγγραφης θέσης της αρμόδιας φορολογικής αρχής όπως αυτή αποτυπώθηκε στο σώμα της υποβληθείσας δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων και δέχτηκε την απαλλαγή.

Επειδή, εν προκειμένω, το σωματείο με την επωνυμία «.....», για την μεταβίβαση των προαναφερόμενων ακινήτων δεν δικαιούται την απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, η οποία από λάθος του είχε χορηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν εμπίπτει στις διατάξεις του αρ. 6 του 1521/1950 και ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτου επί της αξίας της δήλωσης πλην όμως και σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω δεν θα πρέπει να επιβληθεί σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόσθετος φόρος.

Ως εκ τούτου αποδεχόμενα το ισχυρισμό του προσφεύγοντος όσον αφορά την μη επιβολή πρόσθετου φόρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**

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

Διαφορά φόρου	 €
Πρόσθετος φόρος	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).