



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604521
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 5/7/2016

Αριθμός απόφασης: 2488

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςΑΦΜ κατοίκου....., οδόςκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 4/2/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςη 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 το υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.301,38 €, πλέον 3.846,26 € (πρόσθετος 120% φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε με την υποβολή της υπ. αρ.δήλωσης φόρου μεταβίβασης με την οποία συντάχθηκε το υπ' αριθμ.συμβόλαιο αγοράς του συμβολαιογράφου Αθηνώνόπου η προσφεύγουσα αγόρασε από τοντις κάτωθι οριζόντιες ιδιοκτησίες: (1) Το υπό στοιχεία γάμμα κεφαλαίο δύο (Γ-2) διαμέρισμα του τρίτου ορόφου, επιφανείας (....) τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 100/000 εξ αδιαιρέτου, στο οποίο ανήκει η αποκλειστική χρήση: **α) τμήματος του δώματος με τα στοιχεία (Σ2) το οποίο αποτελείται από τμήμα του δώματος που περιβάλλεται από στέγη, καθώς και από τμήμα ακαλύπτου χώρου του δώματος, συνολικής επιφάνειαςτ.μ, και β)** ο υπό στοιχ. ΓΚ-22 ανοικτός χώρος στάθμευσης αυτοκινήτου στην πιλοτή, επιφάνειας (....) τ.μ και (2) την υπό στοιχεία άλφα κεφαλαίο οκτώ (.....) αποθήκη του υπογείου, επιφανείας (.....) τ.μ με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 1/000 εξ αδιαιρέτου, μιας πολυκατοικίας η οποία βρίσκεται στο....., στη θέση «.....» στο υπ' αριθμ.Ο.Τ και επί των οδώνκαι ανωνύμου.

Κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου και της υποβολής δήλωσης ΦΜΑ **το ακίνητο ήταν υπό κατασκευή** και δεν μπορούσε να διαπιστωθεί η πραγματική του κατάσταση με αποτέλεσμα να παραμείνει σε εκκρεμότητα η αυτοψία του μεταβιβαζόμενου τμήματος του δώματος με στέγη επιφανείαςτ.μ .

Στην συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αρ..... εντολή ελέγχου και στάλθηκε η με αρ. πρωτ..... στη δ/ση....., γνωστοποίηση στην προσφεύγουσα ότι είχε επιλεγεί για έλεγχο φορολογίας κεφαλαίου σχετικά με την υπ'αρ.δήλωση ΦΜΑ στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν στάλθηκε η με αρ. πρωτ.στη δ/σηη οποία από το σύστημα Μητρώου της υπηρεσίας φαινόταν ως η δ/ση κατοικίας της ,στην οποία επίσης δεν ανταποκρίθηκε . Κατόπιν νεότερης αναζήτησης μέσω της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι εκμίσθωνε το συγκεκριμένο διαμέρισμα στην οδόστονκαι η ίδια κατέβαλε ενοίκιο για το ακίνητο επί της οδούστην Αθήνα .

Η αρμόδια υπηρεσία προκειμένου να προβεί σε αυτοψία μετέβη επί της οδούστοI « χτύπησε» το κουδούνι με το όνομαπου εμφανίζεται ως μισθωτής του εν λόγω διαμερίσματος χωρίς ανταπόκριση.

Από το μισθωτήριο που προσκόμισε η προσφεύγουσα αργότερα , προκύπτει ότι η μίσθωση του ακινήτου επί της οδού..... **υπογράφηκε την 01/10/2013** ενώ η μεταβολή για την αλλαγή της διεύθυνσης από τη φορολογουμένη από την οδόστη οδόγνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ στις 19/10/2015.

Μετά τη διαπίστωση αλλαγής κατοικίας στάλθηκε νέα πρόσκληση με αρ. πρωτ.στην οδόστην Αθήνα ,στην οποία ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα και προσήλθε στην υπηρεσία εντός εύλογου χρονικού διαστήματος Κατά την προσέλευσή της στην υπηρεσία **επιβεβαίωσε ότι μέρος του δώματος έχει κλειστεί και μετατραπεί σε χώρο κύριας χρήσης.**

Ζητήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ να προσκομίσει βεβαίωση από το μηχανικό από την οποία να προκύπτει η επιφάνεια του τμήματος που έχει διαμορφωθεί σε κλειστό χώρο. Επειδή δεν προσκομίστηκαν σε εύλογο χρόνο τα στοιχεία που ζητήθηκαν η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη στην έκδοση του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων βάσει των δεδομένων και των στοιχείων που διέθετε η αρμόδια υπηρεσία όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης Ε9 των ετών 2008 και επόμενα.

Συγκεκριμένα στη δήλωση Ε9 δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης στο διαμέρισμα του γ' ορόφου επιφανείαςτ.μ δηλώνονται ως βοηθητικοί χώροι συνολικής επιφανείαςτ.μ, εκ των οποίων τατ.μ αντιστοιχούν στη σοφίτα καιτ.μ σε θέση στάθμευσης.

Από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε μόνο εξωτερικά , εφόσον δεν κατέστη δυνατή η είσοδος εντός του διαμερίσματος διαπιστώθηκε ότι υπάρχει κλειστός χώρος χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το μέγεθος της κλειστής επιφανείας.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο σημείωμα του άρθρου 28 Ν 4174/2013 και υπέβαλε τις απόψεις της με το αριθμόν πρωτ.έγγραφο της . Προσκόμισε δε την υπ. αρ. πρωτ.δήλωση ένταξης του κρινόμενου στις διατάξεις του Ν 4178/2013 από την οποία προκύπτει η μετατροπή σε κύρια κατοικία τμήματος του δώματοςτ.μ Η αρμόδια Δ.Ο.Υ αφού έλαβε υπόψη της την δήλωση που κατάθεσε στο Υπουργείο Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής ο Αρχιτέκτονας Μηχανικόςπροέβη στην έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 24 Ν 4178/2013.

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

1.Ο έλεγχος, τον οποίο ενήργησε η αρμόδια υπηρεσία της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας δεν είναι σύννομος, με συνέπεια την ακυρότητα της στηριζόμενης σε αυτόν οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου. Διότι όπως προκύπτει από το υπ' Α/ΑΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4174/13 της ελεγκτικής υπηρεσίας της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας, η εντολή για διενέργεια ελέγχου δόθηκε το έτος 2013 (αριθμός εντολής:.....), αν και ως ημερομηνία έναρξης του ελέγχου αναφέρεται η 21-9-2015.

2. Επικαλείται τη υπ' αριθμόν 622/2004 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (εκτενείς οδηγίες σχετικά με τη φορολόγηση ημιυπαιθρίων και βοηθητικών χώρων).

3. ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ ΛΟΓΩ ΑΝΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΥΠΑΡΞΙΑΣ ΕΠΙΚΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

Η έκδοση της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της ελεγκτικής υπηρεσίας της ΔΟΥεδράζεται στην έκθεση αυτοψίας της εν λόγω υπηρεσίας. Ο ανορθόδοξος τρόπος ελέγχου, η έλλειψη αναφοράς στον χρόνο και στον τρόπο αυτοψίας επί του δώματος και η παντελής έλλειψη αιτιολογίας είναι το κύριο χαρακτηριστικό και της δεύτερης έκθεσης αυτοψίας με αριθμ....., που συμπροσβάλλεται με την παρούσα τελευταία σελίδα αυτής) στιςκαι θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 4-2-2016.

4. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΘΕΜΕΛΙΩΔΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ ΑΠΟ ΠΛΕΥΡΑΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ.

Σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα, η φορολογική αρχή, κατά τρόπο που αντιστρατεύεται τις θεμελιώδεις αρχές της διοικητικής δράσης (ειδικότερα τις αρχές της επιείκειας, της αιτιολόγησης των αποφάσεων και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη), **αντέστρεψε το βάρος απόδειξης του κρίσιμου γεγονότος της ύπαρξης ή όχι κλειστού τμήματος στο δώμα κατά το έτος κτήσης του ακινήτου (2007).**

«Προκειμένου δε να καλύψει την ανεπάρκεια του ελέγχου της και την έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων, ζήτησε να προσκομίσω εγώ ή ίδια αποδείξεις, από τις οποίες να αποδεικνύεται ότι η σοφίτα κτίσθηκε μετά την αγορά του ακινήτου, παρότι είναι η πλέον αρμόδια αρχή για να γνωρίζει ότι ήταν ιδιαίτερα δυσχερής από μέρους μου η ανεύρεση τέτοιων στοιχείων, παρελθούσης της πενταετίας, εντός της οποίας υποχρεούμαι να τηρώ αρχείο αποδείξεων».

Σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς των παραπάνω οριζοντίων ιδιοκτησιών -και συγκεκριμένα ξεκινώντας το έτος 2009 και ολοκληρώνοντας τις εργασίες το έτος 2011- προέβην στο κλείσιμο ενός χώρου επί του τμήματος του δώματος που περιβαλλόταν εξ αρχής (κατά την αγορά) από στέγη, εμβαδούτ.μ. Το κλείσιμο του χώρου αυτού έγινε σταδιακά -όποτε είχα την οικονομική δυνατότητα- με την τμηματική αγορά οικοδομικών υλικών και την ανάθεση οικοδομικών εργασιών σε αντίστοιχους τεχνίτες.

Επειδή ο χώρος αυτός είναι αυθαίρετος σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις, στις 10-12-2015 υπέβαλα δήλωση ένταξης στον ν. 4178/2013 διά του Αρχιτέκτονα Μηχανικού....., ο οποίος συνέταξε και τη σχετική αίτηση της σοφίτας, το δε πρόστιμο που πρέπει να καταβάλω για την τακτοποίησή του ανέρχεται σε ποσό 6.302,03 ευρώ.»

5 . Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, διότι εκδόθηκαν μετά την δήλωση υπαγωγής στον Ν. 4178/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 του Ν 1521/1950 εφ εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβασης ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ...επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 5 του Ν 1521/1950 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 6 του άρθρου 14 Ν 1882/1990 ... ο φόρος βαρύνει τον αγοραστή τόσο για τον φόρο που αναλογεί στο τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο ή στην αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου εμπραγμάτου δικαιώματος όσο και του κύριου και πρόσθετου Φ.Μ.Α ο οποίος κατόπιν φορολογικού ελέγχου διαπιστώνεται ότι οφείλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 του Ν 1521/1950 ... κρίσιμος χρόνος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας είναι ο χρόνος υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 την παρ. 3 και 4 του Ν 1521/1950 ο βαρυνόμενος με τις διατάξεις του παρόντος με τον φόρο που αναλογεί στην τυχών υπάρχουσα διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας και του τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου μπορεί μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να επιδώσει συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνα με την αξία που προσδιορίστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και να καταβάλει ταυτόχρονα το μισό φόρο που αναλογεί σε αυτή χωρίς πρόσθετο φόρο ή πρόστιμο .

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση μέσα στην ανωτέρω προθεσμία ,ενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις χωρίς η ανωτέρω αξία να δεσμεύει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατόπιν ελέγχου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν 1587/1950 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 2 του Ν 2891/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ 3 του άρθρου 13 του Ν 2948/2001 και ορίζει ότι ο συντελεστής του φόρου μεταβίβασης ορίζεται σε ποσοστό 7% για το μέχρι 15.000 ευρώ τμήμα της αγοραίας αξίας και σε 9% για πέρα του ποσού αυτού τμήμα αυτής... οι ανωτέρω συντελεστές προσαυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11% αντίστοιχα

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν 1587/1950 ανακριβής θεωρείται η δήλωση όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που οριστικά προσδιορίστηκε .. υπερβαίνει το 20% .Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων 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 20%..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι « Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 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 σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και

παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 3843/2010 ορίζεται η διαδικασία τακτοποίησης των ημιυπαίθριων χώρων των οικοδομών, των χώρων που έχουν μετατραπεί σε χώρους κύριας χρήσης καθώς και της προσθήκης χώρων εντός του όγκου των κτιρίων καθ υπέρβαση των όρων και των περιορισμών δόμησης αυτών.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1126/31-5-2011: Οδηγίες για τον τρόπο αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων του Ν 3843/2010 (ΦΕΚ 62 Α) μετά την εφαρμογή του Ν 3897/2010 (ΦΕΚ 208^Α) στα πλαίσια της φορολογίας Κεφαλαίου και της Φορολογίας εισοδήματος και κοινοποίηση των διατάξεων του Ν 3897/2010 ...διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων , οι ημιυπαίθριοι ή βοηθητικοί χώροι , οι οποίοι μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία και ήδη κατά τον χρόνο της αγοράς έχουν διαμορφωθεί σε χώρο κύριας χρήσης υπάγονται σε Φ.Μ.Α ανάλογα με την χρήση τους.

Επειδή σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του Ν 4014 άρθρο 24 παρ 22 και Ν 4178/2013 άρθρο 24 παρ 8 και 9 ορίζεται ότι όλοι οι χώροι που βρίσκονται τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και σε εσωτερικούς εξώστες ή σοφίτες οι οποίοι τακτοποιήθηκαν σε χώρους κατοικίας με τους αναφερόμενους νόμους για τον υπολογισμό της αξίας αυτών και την επιβολή οποιουδήποτε φόρου(φόρος μεταβίβασης , κληρονομιών, ακίνητης περιουσίας ΤΑΠ ,προσδιορισμός τεκμηρίου διαβίωσης) εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής κατά ποσοστό 50%.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1046/9-3-2005** φορολόγηση ημιυπαίθριων και βοηθητικών χώρων κατά τη μεταβίβαση τους με οποιαδήποτε αιτία σύμφωνα με την υπ. αρ. 622/2004 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες

Με δεδομένο ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου σε περίπτωση μεταβίβασης του οποίου ο ημιυπαίθριος ή οι ημιυπαίθριοι χώροι έχουν διαμορφωθεί κατά τον χρόνο φορολογίας (**δηλαδή κατά τον χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου αγοράς ,γονικής παροχής ή κατά τον χρόνο του θανάτου**) σε κλειστούς χώρους κύριας χρήσης για τον υπολογισμό του οικείου φόρου η επιφάνεια τους συνυπολογίζεται στην φορολογητέα επιφάνεια του ακινήτου στο οποίο ανήκουν και φορολογούνται ανάλογα με την χρήση του ακινήτου στο οποίο υπάγονται ως κατοικία, επαγγελματική στέγη κλπ..... Η διαπίστωση του χρόνου διαμόρφωσης της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου (εν προκειμένω η διαμόρφωση του ημιυπαίθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης) **ανάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του φορολογικού ελέγχου** ο οποίος προκειμένου να εξακριβώσει την κατάσταση αυτή μπορεί να μετέλθει όλα τα επιτρεπόμενα από

την νομοθεσία μέσα (π.χ έλεγχος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος μισθωτήρια συμβόλαια κλπ) κατά τον έλεγχο που πραγματοποιείται εντός του χρόνου παραγραφής. **Η μετάθεση του βάρους της απόδειξης στο φορολογούμενο δεν συνάδει με την χρηστή διοίκηση.**

Δεδομένου λοιπόν ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογούσα αρχή και είναι εξαιρετικά δυσχερής η απόδειξη γεγονότων σε βάθος χρόνου θα πρέπει να καταβάλλεται κάθε δυνατή προσπάθεια από τις Δ.Ο.Υ έτσι ώστε να διενεργείται αυτοψία κατά τον χρόνο της οικίας δήλωσης... Σε περίπτωση που το ακίνητο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης δεν έχει αποπερατωθεί αλλά πρόκειται να παραδοθεί αποπερατωμένο σε μεταγενέστερο χρόνο με δαπάνες του πωλητή ή του εργολάβου ο χρόνος που μπορεί να διενεργηθεί η αυτοψία κατά τα ανωτέρω(όπου δεν απαιτείτε η ύπαρξη άλλων αποδεικτικών στοιχείων) είναι ο χρόνος παράδοσης του ακινήτου στον αγοραστή..... **Για τις υποθέσεις στις οποίες ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας** π.χ στο τέλος της παραγραφής και δεν αποδεικνύεται με βάση τα στοιχεία της φορολογικής αρχής η διαμόρφωση του ημιυπαιθρίου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης κατά τον χρόνο της φορολογίας **δεν υφίσταται για τον χώρο αυτό φορολογική υποχρέωση** και αν τυχόν στην εκδοθείσα πράξη έχει περιληφθεί η αξία των ημιυπαιθρίων χώρων εφόσον η υπόθεση βρίσκεται στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς θα πρέπει να γίνει τροποποίηση ή ακύρωση εν όλο ή εν μέρει της οικείας πράξης..ΣΧΕΤ. η με αρ. πρωτ.απάντηση της διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπ. Οικονομικών σε σχετικό ερώτημα της Δ.Ο.ΥΣτοιχεία από τα οποία μπορεί να τεκμηριωθεί η ύπαρξη κλειστού ημιυπαίθριου χώρου είναι η ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού π.χ μισθωτήριο συμβόλαιο ,προσύμφωνο μεταβίβασης ή άλλου έγγραφου από το οποίο να προκύπτει με αντικειμενικό τρόπο η πραγματική κατάσταση του ακινήτου κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας. Η μη αναγραφή των δαπανών ανέγερσης προσθήκης ή επέκτασης οικοδομής σχετικών με τους ανωτέρω χώρους στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου των επομένων του χρόνου κτήσης του ακινήτου ετών δεν αποδεικνύει χωρίς άλλο αποδεικτικό στοιχείο κατά τα ως άνω αναφερόμενα τη μη πραγματοποίηση των δαπανών αυτών από τον αποκτώντα σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας ..

Επειδή το χρόνο σύνταξης του συμβολαίουκαι της υποβολής δήλωσης ΦΜΑ.... **το ακίνητο ήταν υπό κατασκευή** και δεν μπορούσε να διαπιστωθεί η πραγματική του κατάσταση με αποτέλεσμα να παραμείνει σε εκκρεμότητα η αυτοψία του μεταβιβαζόμενου τμήματος του δώματος με στέγη επιφανείαςτ.μ

Επειδή από το μισθωτήριο που προσκόμισε η προσφεύγουσα αργότερα , προκύπτει ότι η μίσθωση του κρινόμενου ακινήτου επί της οδού..... υπογράφηκε την **01/10/2013**.

Επειδή σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς των παραπάνω οριζοντίων ιδιοκτησιών -και συγκεκριμένα ξεκινώντας το έτος 2009 και ολοκληρώνοντας τις εργασίες το έτος 2011 όπως η προσφεύγουσα επικαλείται και προς απόδειξη προσκόμισε αποδείξεις λιανικής πώλησης διαφόρων υλικών φέρουσες ημερομηνίες έτους 2009 προέβη στο κλείσιμο ενός χώρου επί του

τμήματος του δώματος που περιβαλλόταν εξ αρχής (κατά την αγορά) από στέγη, εμβαδού 43,50 τ.μ.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ. αρ. πρωτ.δήλωση ένταξης του κρινόμενου στις διατάξεις του Ν 4178/2013 από την οποία προκύπτει η μετατροπή σε κύρια κατοικία τμήματος του δώματοςτ.μ

Επειδή σύμφωνα με το πόρισμα του έλεγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ η αξία του δώματος έγινε με το έντυπο Ε3 φύλλο υπολογισμού αξίας οικοπέδου ως ανοιχτός χώρος και αφού έλαβε υπόψη την δήλωση ένταξης Ν 1478/2013 που προσκόμισε η προσφεύγουσα από την οποία προκύπτει σοφίτα επιφάνειαςτ.μ προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή στις απόψεις της η αρμόδια Δ.Ο.Υ επικαλείται ότι τα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων που προσκομίστηκαν προς απόδειξη του χρόνου φορολογίας του κρινόμενου είναι απλές αποδείξεις που αφορούν αγορά απλών υλικών μικρής αξίας που με την κοινή λογική και πείρα δεν επαρκούν για τη διαμόρφωση της σοφίτας επιφανείας τ.μ . Δεν υπάρχει για παράδειγμα δαπάνη αγοράς και κατασκευής τοιχοποιίας ,επιχρισμάτων, δαπέδων ,κουφωμάτων, υδραυλικών, ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων ,και λοιπών βασικών εργασιών.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν ελήφθη υπόψη η **622/2004 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου** και η **ΠΟΛ 1046/9-3-2005** .

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την 622/2004 **γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου** την ακυρότητα της πράξης λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας και επίκλησης προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων, την παραβίαση των θεμελιωδών αρχών της διοικητικής δράσης από την πλευρά της φορολογικής αρχής .

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου.... ενδικοφανούς προσφυγής τηςΑΦΜ κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	

Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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