



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4593

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 από 03/02/2006 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... προσφυγή και αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... Κρήτης, οδός ... κατά της από 08/12/2005 πράξης επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων και προσωρινής εκτίμησης αξίας οικοπέδου της Δ.Ο.Υ Α' Ηρακλείου που προέκυψε βάσει της υπ' αριθμ. .../...-2005 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από .../2005 πράξη επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων και προσωρινής εκτίμησης αξίας οικοπέδου της Δ.Ο.Υ Α' Ηρακλείου που προέκυψε βάσει της υπ' αριθμ. .../...-2005 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

6. Την υπ' αριθμ. .../2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ... – Τμήμα ...

7. Το υπ αριθμ. πρωτ. .../...2015 (αριθμ. πρωτ. ...-.../...-2015) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την από 30/11/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί του ανωτέρω αιτήματος διοικητικής επίλυσης διαφοράς του ..., ΑΦΜ ..., το οποίο 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Ηρακλείου την υπ' αριθμ. .../...-2005 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων η οποία αφορούσε την πράξη διόρθωσης συμβολαίου αγοραπωλησίας. Συγκεκριμένα με την υποβολή της εν λόγω δήλωσης έγινε διόρθωση όσον αφορά το δυτικό όριο οικοπέδου που αγόρασε εντός ορίων του οικισμού του Δ.Δ. ...του Δήμου Ηρακλείου. Στη συνέχεια συντάχθηκε το σχετικό συμβόλαιο διόρθωσης από τη συμβολαιογράφο Ηρακλείου Κρήτης Η Δ.Ο.Υ. Α΄ Ηρακλείου συνέταξε έκθεση εκτίμησης αξίας ακινήτου σύμφωνα με συγκριτικά στοιχεία και προσδιόρισε την αξία του οικοπέδου στο ποσό 26.576,00 €. Ως εκ τούτου προέκυψε εκ νέου φόρος μεταβίβασης ύψους 2.058,79 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή – αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της από .../2005 πράξης επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων και προσωρινής εκτίμησης αξίας οικοπέδου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Ηρακλείου που προέκυψε βάσει της υπ' αριθμ. .../...-2005 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων, την αποδοχή της δηλωθείσας από εκείνον αξίας ακινήτου ύψους 1.328,80 € που αφορά μόνο τη αξία της διόρθωσης ισχυριζόμενος ότι:

- Η διόρθωση του συμβολαίου δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής νέου φόρου μεταβίβασης εφόσον τα λοιπά περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου είναι ίδια με του αρχικού συμβολαίου και εφόσον έχει ήδη καταβληθεί φόρος μεταβίβασης με το αρχικό συμβόλαιο.

A. Σύντομο ιστορικό –ισχύον νομοθετικό πλαίσιο –σχετικές θέσεις της διοίκησης

Με το υπ'αριθ. .../2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Ηρακλείου Κρήτης ..., που συντάχθηκε κατόπιν καταθέσεως της υπ'αριθ. .../...-2005 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Ηρακλείου, ο προσφεύγων αγόρασε ένα οικόπεδο εκτάσεως 664,40 τμ που βρίσκεται στο δήμο Ηρακλείου πληρώνοντας και τον προκύψαντα φόρο μεταβίβασης . Το ακίνητο αυτό περιγράφηκε στο ανωτέρω συμβόλαιο με βάση το από το Μάρτιο του 2005 τοπογραφικό διάγραμμα του μηχανικού δομικών έργων Σύμφωνα με αυτό, στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας καταγράφονται αναλυτικά τα βορεινά, νότια και ανατολικά του σύνορα.

Κατά την εκπόνηση νέου τοπογραφικού από άλλον μηχανικό, προκειμένου να εκδοθεί άδεια οικοδομής για το εν λόγω οικόπεδο, διαπιστώθηκε ότι στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας δεν είχε αποτυπωθεί η υφιστάμενη σε επαφή με το δυτικό όριο του οικοπέδου κοινόχρηστη δημοτική οδός. Ως εκ τούτου με το υπ'αριθ. .../...-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Ηρακλείου Κρήτης ... έγινε η διόρθωση του αρχικού συμβολαίου. Το συμβόλαιο αυτό συντάχθηκε κατόπιν καταθέσεως της υπ' αριθμ. .../...-2005 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ Ηρακλείου στο ποσό 26.576,00 € και ο φόρος μεταβίβασης ανήλθε στο ποσό των 2.058,79 €.

Ο προσφεύγων κατέθεσε εμπρόθεσμα την με αριθ. ... προσφυγή και αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο ... – Τμήμα ..., με την αριθ. .../2013 απόφαση «*αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Α' Ηρακλείου, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία για διοικητική επίλυση της διαφοράς*».

Στο άρθρο 66 § 10 του Ν 4174/2013, (ΦΕΚ (Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Προκειμένου να τηρηθεί η ανωτέρω διαδικασία, όπως περαιτέρω αυτή διευκρινίζεται στο άρθρο 1 περίπτωση 95 της υπ'αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-2-2014 (ΦΕΚ 478Β'/26-2-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, στις .../2015, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθμ. πρωτ. .../...-2015 ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ, για να προσέλθει εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών στα γραφεία της Υπηρεσίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, επί της από .../2005 πράξης επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων της πρώην Δ.Ο.Υ. Α' Ηρακλείου για την οποία εκδόθηκε η υπ'αριθμ. ...2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ... – Τμήμα ...

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση, και η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ., διαβίβασε τον σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ. .../2015 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ...-2015) έγγραφο, για τις δικές μας ενέργειες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν 1521/1950 (ΦΕΚ Α` 245) , όπως τροποποιήθηκαν με τη παράγραφο 4 του άρθρου 24 του Ν. 1828/1989: «..η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους, για το αυτό ακίνητο, για οποιοδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφ' όσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για την αξία της επιπλέον έκτασης. Αντίθετα αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μικρότερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος.».

Επειδή, στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1007/18-01-1989 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι: «*Με τις διατάξεις της παραγ. 4 του άρθρου 24 του κοινοποιούμενου νόμου, που θεσπίζονται για πρώτη φορά καθορίζονται ρητά οι περιπτώσεις στις οποίες η επανάληψη και γενικά η διόρθωση συμβολαίου δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.*

Ειδικότερα: Σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των καθολικών ή ειδικών διαδόχων τους για το αυτό ακίνητο για οποιοδήποτε λόγο καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφ' όσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή ή πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση ή στην περιγραφή του ακινήτου δε δημιουργεί υποχρέωση

καταβολής φόρου. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται, μόνο για την αξία της επί πλέον έκτασης. Αντίθετα αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μικρότερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο δεν οφείλεται φόρος.

Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων αυτών διατάξεων σας παρέχουμε τις πιο κάτω ειδικότερες οδηγίες. Όπως σας είναι γνωστό, συχνά μέχρι σήμερα η επανάληψη συμβολαίου, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου σε κάθε περίπτωση που αναφερόταν σε ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης, όπως είχε νομολογηθεί, δημιουργούσε υποχρέωση καταβολής φόρου. Επειδή, όμως, δεν καθορίζονταν ρητά, ποια από τα στοιχεία της καταρτιζόμενης σύμβασης ήταν ουσιώδη, συχνά δημιουργούνταν αντιδικίες μεταξύ των φορολογουμένων και της φορολογούσας αρχής και συχνές προσφυγές στα Διοικητικά Δικαστήρια, με αποτέλεσμα να διαταράσσεται το πνεύμα αμοιβαίας εμπιστοσύνης που πρέπει να διέπει τις σχέσεις τους. Για την άρση των αμφισβητήσεων αυτών θεσπίστηκαν οι κοινοποιούμενες διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες, η επανάληψη του συμβολαίου καθώς και η διόρθωση συμβολαίου δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου αν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

Η επανάληψη συμβολαίου

Η επανάληψη συμβολαίου δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου αν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Να γίνεται μεταξύ των αυτών προσώπων ή των καθολικών και ειδικών διαδόχων τους, δηλαδή η επανάληψη του συμβολαίου να γίνεται μεταξύ των αυτών αγοραστών και πωλητών ή των προσώπων που είτε με καθολική διαδοχή, είτε με ειδική διαδοχή (πώληση, δωρεά-γονική παροχή) τους διαδέχθηκαν στην έννομη σχέση (δικαίωμα), β) Να αφορά το ίδιο ακίνητο όπως ακριβώς περιγράφεται ή προσδιορίζεται στο αρχικό συμβόλαιο. Η αιτία για την οποία γίνεται η επανάληψη δεν εξετάζεται, γιατί ο νόμος ρητά ορίζει ότι η επανάληψη μπορεί να γίνεται για οποιοδήποτε λόγο. Συνεπώς, η επανάληψη αυτή με τις πιο πάνω προϋποθέσεις μπορεί να καλύπτει οποιαδήποτε ακυρότητα ή ακυρωσία...

Η διόρθωση συμβολαίου

Η διόρθωση συμβολαίου δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου αν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) να γίνεται μεταξύ των αυτών προσώπων ή των καθολικών και ειδικών διαδόχων τους, δηλαδή η διόρθωση του συμβολαίου να γίνεται μεταξύ των αυτών αγοραστών και πωλητών ή των προσώπων που είτε με καθολική διαδοχή, είτε με ειδική διαδοχή (πώληση, δωρεά-γονική παροχή) τους διαδέχθηκαν στην έννομη σχέση (δικαίωμα), β) να αφορά το ίδιο ακίνητο όπως ακριβώς περιγράφεται ή προσδιορίζεται στο αρχικό συμβόλαιο, γ) να μην αφορά: το όνομα του αγοραστή, το όνομα του πωλητή, το τίμημα, την έκταση, τη θέση, την περιγραφή του ακινήτου. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω εάν η επανάληψη ή διόρθωση αφορά ένα από τα στοιχεία που αναφέρουμε πιο πάνω δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Εκτός εάν με την επανάληψη ή διόρθωση διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μικρότερη, οπότε δεν οφείλεται φόρος για την πράξη αυτή ή ότι η έκταση είναι μεγαλύτερη, οπότε οφείλεται φόρος για την αξία της επί πλέον έκτασης και τούτο γιατί ρητά οι δύο αυτές περιπτώσεις αναφέρονται στις κοινοποιούμενες διατάξεις. Σε κάθε άλλη περίπτωση, που η επανάληψη ή η διόρθωση συμβολαίου δεν αναφέρεται στα πιο πάνω ρητά οριζόμενα στοιχεία δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.»

Επειδή εν προκειμένω, με τη διόρθωση του συμβολαίου που έγινε την .../2005 ενώπιον της Συμβολαιογράφου Ηρακλείου ..., με τη σύνταξη νέου συμβολαίου (αρ. .../...-2005) επήλθαν

αλλαγές στα όρια και τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου και ως εκ τούτου ορθώς ο προσφεύγων φορολογήθηκε με τον επίμαχο φόρο μεταβίβασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη του με αρ. πρωτ. ... υποβληθέντος αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..., σύμφωνα με την αριθμ. .../2013 απόφαση του.

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
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).