



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313 – 333254\

**ΦΑΞ** : 2313 - 333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 23/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1463

## 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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. ... - **30/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας,

όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, ΦΠΑ 7.080,07€ και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 3.540,04€, ήτοι συνολικό ποσό **10.620,11€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **30/12/2019** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 της ΔΟΥ Κατερίνης σε εκτέλεση της με αριθ. ... - **3/2/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... – **28/7/2016** έγγραφο του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους προς τον Προϊστάμενο της ίδιας ΔΟΥ για διενέργεια ελέγχου στις με αριθ. .../2014 και .../2015 δηλώσεις μεταβίβασης ακινήτων με πωλητή τον προσφεύγοντα, καθώς ενώ αυτός ήταν υποκείμενος στο ΦΠΑ, υπέβαλε δηλώσεις μεταβίβασης ακινήτων με αποτέλεσμα να πληρώσει φόρο μεταβίβασης ακινήτων και όχι τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι με βάση τη με αριθ. ... – **20/3/2009** άδεια της διεύθυνσης πολεοδομίας, ο προσφεύγων ανήγειρε σε οικοπέδο που βρίσκεται στη Δημοτική Κοινότητα Λεπτοκαρυάς στο Γ139 Ο.Τ., τριώροφη οικοδομή με κλειστούς χώρους στάθμευσης στο ισόγειο, στέγη, βόθρο και περιτοίχιση. Λόγω πώλησης των επιμέρους ιδιοκτησιών, υπεβλήθησαν στη ΔΟΥ Κατερίνης, οι κάτωθι δηλώσεις μεταβίβασης ακινήτου:

| A/A | Όροφος          | Ιδιοκτησία | Ειδική Δήλωση ΦΠΑ     |
|-----|-----------------|------------|-----------------------|
| 1   | Ισόγειο         | P1         | .../13-10-2009        |
| 2   | Ισόγειο         | P3         | .../13-11-2009        |
| 3   | 1 <sup>ος</sup> | A1         | .../29-09-2009        |
| 4   | 1 <sup>ος</sup> | A3         | .../04-08-2010        |
| 5   | 2 <sup>ος</sup> | B2         | .../10-09-2009        |
| 6   | 2 <sup>ος</sup> | B3         | .../25-07-2011        |
| 7   | Ισόγειο         | P2         | Κτίσματα οικοπεδούχου |
| 8   | 1 <sup>ος</sup> | A2         | Κτίσματα οικοπεδούχου |
| 9   | 2 <sup>ος</sup> | B1         | Κτίσματα οικοπεδούχου |

Στη συνέχεια, όπως προκύπτει και από το με αριθ. ... – **14/7/2014** συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., στην αέρινη στήλη ύπερθεν του δευτέρου ορόφου, με ποσοστό συνιδιοκτησίας 10% εξ αδιαίρετου επί του παραπάνω οικοπέδου ανήκουσα στον προσφεύγοντα, ανεγέρθησαν δύο κατοικίες (σοφίτα - ωφέλιμος χώρος κάτω από τη στέγη) με εμβαδόν (κατόπιν τακτοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4178/2013) 36,83 τ.μ. (Διαμέρισμα - Σ1) και 35,63 τ.μ. (Διαμέρισμα – Σ2) αντιστοίχως. Για την πώληση των ως άνω δύο κατοικιών υπεβλήθησαν στη ΔΟΥ Κατερίνης, οι κάτωθι δηλώσεις μεταβίβασης ακινήτου:

| A/A | Όροφος          | Ιδιοκτησία                                                                       | Ειδική Δήλωση ΦΠΑ | Δήλωση ΦΜΑ      |
|-----|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------|
| 1   | 3 <sup>ος</sup> | 60% εξ αδιαιρέτου της ύπερθεν του δευτέρου ορόφου αέρινης στήλης Διαμέρισμα - Σ1 |                   | ... – 14/7/2014 |
| 2   | 3 <sup>ος</sup> | 40% εξ αδιαιρέτου της ύπερθεν του δευτέρου ορόφου αέρινης στήλης Διαμέρισμα - Σ2 | ... – 26/8/2015   |                 |

Συγκεκριμένα στις **14/7/2014** υποβλήθηκε η με αριθ. ... – **14/7/2014** δήλωση ΦΜΑ, από όπου προέκυψε φόρος 988,80€, ο οποίος βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ ... – **14/7/2014** και καταβλήθηκε από την αγοράστρια του Σ1 διαμερίσματος. Με την ως άνω δήλωση μεταβίβασης ακινήτου ΦΜΑ μεταβιβάστηκε ποσοστό 60% εξ αδιαιρέτου εκ του συνολικού ανήκοντος στον προσφεύγοντα ποσοστού 10% εξ αδιαιρέτου επί του παραπάνω οικοπέδου, που αναλογούσε στη ύπερθεν του δευτέρου (2ου) ορόφου αέρινη στήλη, ήτοι ποσοστό 6°/οο εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου που αναλογούσε στη μία εκ των παραπάνω κατοικιών (Διαμέρισμα - Σ1), με πωλητή τον προσφεύγοντα και αγοραστή την ... με **ΑΦΜ:...**, και ως αξίες ακινήτου τις εξής:

|                                                                                                                                       |                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Αντικειμενική αξία ολόκληρης της ιδιοκτησίας (με ποσοστό 10% επί του οικοπέδου)</b>                                                | <b>69.450,70€</b>                                                                                                            |
| <b>Αντικειμενική αξία μεταβιβαζόμενου ποσοστού 60% εξ αδιαιρέτου της ύπερθεν του δευτέρου ορόφου αέρινης στήλης (Διαμέρισμα - Σ1)</b> | <b>20.835,21€</b><br>(σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4014/11 οι σοφίτες - χρήση κατοικία - φορολογούνται στο ½ της αξίας τους) |
| <b>Καταβληθέν τίμημα μεταβιβαζόμενου 60% εξ αδιαιρέτου της ύπερθεν του δευτέρου ορόφου αέρινης στήλης (Διαμέρισμα - Σ1)</b>           | <b>32.000,00€</b>                                                                                                            |

Από τον έλεγχο όμως διαπιστώθηκε ότι η παράδοση του παραπάνω ακινήτου (Διαμέρισμα - Σ1) πληροί σωρευτικά τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε ΦΠΑ και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλει για την πώλησή του ειδική δήλωση ΦΠΑ κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου μεταβίβασης, ήτοι στις **14/7/2014**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16 και του άρθρου 36 του Ν.2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Κατερίνης, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

- Κατά τον χρόνο υποβολής στις **14/7/2014** της με αριθ. ... – **14/7/2014** δήλωσης ΦΜΑ στην αρμόδια ΔΟΥ, συνυποβλήθηκαν όλα τα στοιχεία που αφορούσαν τη μεταβίβαση του συγκεκριμένου ακινήτου και ήταν εδραιωμένη η πεποίθηση του ότι η εν λόγω διαδικασία ήταν η προσήκουσα.
- Καταχρηστικώς και αυθαίρετως προσδιορίζεται ως απολογιστικό κόστος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου το ποσό των 2.078,26€ παρότι γίνεται δεκτό από τον έλεγχο ως προϋπολογιστικό κόστος του ιδίου χώρου ποσό 19.249,00€.
- Ουδεμία μομφή περί ανακριβούς δήλωσης πρέπει να του αποδοθεί καθώς δεν απέκρυψε ούτε προσκόμισε ανακριβή στοιχεία φακέλου. Συνακόλουθα όλως καταχρηστικώς του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη το γεγονός, ότι τον εν λόγω φόρο ουδέποτε εισέπραξε από τον «υπόχρεο» αγοραστή ώστε να έχει υποχρέωση απόδοσής του.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να επαναπροσδιορισθεί η αξία του υπό κρίση μεταβιβασθέντος ακινήτου κατά τα αμέσως προηγούμενα και προτίθεται να καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο, απαλλαγμένου των προσαυξήσεων.

**Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. 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. 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης ....»

**Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.1521/1950** ορίζεται ότι: «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».

**Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.1521/1950** ορίζεται ότι: «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή».

**Επειδή, στο άρθρο 18 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Υποβολή φορολογικής δήλωσης 1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. ...»

**Επειδή, στις διατάξεις του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248),** όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

**Άρθρο 1.** «Επιβολή του φόρου. Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

**Άρθρο 2.** «Αντικείμενο του φόρου. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)... 2..... ».

**Άρθρο 3.** «Υποκείμενοι στο φόρο. 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο..., εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β)... γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ....2... 3...».

**Άρθρο 4.** «Οικονομική δραστηριότητα. 1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. ....»

**Άρθρο 5.** «Παράδοση αγαθών. 1. Παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά... 2.....»

**Άρθρο 6.** «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων. 5.....».

**Άρθρο 32.** « 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., ε) ...»

**Άρθρο 36.** «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο. «4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται ... γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ: ι) Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, χωρίς την

καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου».

**Επειδή**, από τη θεωρία έχει γίνει αποδεκτό ότι: (Παναγιώτη Π. Γιαννακούρη / Βασίλη Σπ. Κουκοβίνη, Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας στα Ακίνητα Κωδικοποίηση Ν.2859/2000 μέχρι και το Ν.3522/2006, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα Φεβρουάριος 2007, Έκδοση ΙΒ, σελίδα 70): «55. Υποκείμενοι στο φόρο στις παραδόσεις νεόδμητων οικοδομών. Όπως προαναφέρθηκε, καταρχήν υποκείμενος στο φόρο είναι εκείνος, που για τις φορολογητέες πράξεις που ενεργεί έχει υποχρέωση να αποδώσει με δήλωσή του το φόρο στο Δημόσιο, μέσα σε ορισμένες προθεσμίες. 56. Εργολάβοι, κατασκευαστές. Ειδικότερα, όσον αφορά τις παραδόσεις ακινήτων του άρθρου 6του Ν. 2859/2000 (παρ. 1 και 2, περ. α), υποκείμενοι στο φόρο είναι οι εργολάβοι κατασκευαστές ή οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που αναλαμβάνουν την ανέγερση οικοδομών είτε σε ιδιόκτητο οικόπεδο είτε σε οικόπεδο τρίτων με το σύστημα της αντιπαροχής, με σκοπό να τις πουλήσουν είτε ως σύνολο είτε ως αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες.....» .

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, την από **30/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 της ΔΟΥ Κατερίνης και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι η παράδοση του υπό κρίση ακινήτου (60% εξ αδιαιρέτου της ύπερθεν του δευτέρου ορόφου αέρινης στήλης - Διαμερίσματος - Σ1) υπάγεται στις διατάξεις ΦΠΑ καθώς πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Η μεταβίβαση ενεργήθηκε από πρόσωπο, του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο, δηλαδή του εργολάβου που κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση, β) Η μεταβίβαση πραγματοποιήθηκε με αντάλλαγμα (επαχθής αιτία), γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο αποτελεί κτίριο. Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή, δ) Πρόκειται για κτίριο, που η οικοδομική του άδεια εκδόθηκε από 1-1-2006 και μετά (με αριθ. ... – **20/3/2009** άδεια), ε) η μεταβίβαση πραγματοποιήθηκε πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό.

Κατά συνέπεια μη ορθώς υποβλήθηκε η με αριθ. ... – **14/72014** δήλωση ΦΜΑ για τη μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση ο προσφεύγων (πωλητής εργολάβος) όφειλε να υποβάλει ειδική δήλωση ΦΠΑ βάσει των άρθρων 6 και 36 παρ.4γ του Ν.2859/2000 στην αρμόδια ΔΟΥ.

**Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί βέβαιας πεπιοίθησής του ότι ακολούθησε με την υποβολή ΦΜΑ την προσήκουσα διαδικασία απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

**Επειδή**, με το άρθρο 1 παρ. 1 της ΠΟΛ.1054/2006 διευκρινίστηκε ότι: «Ειδικότερα, ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί».

**Επειδή, στο άρθρο 58α του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

**Επειδή, στο άρθρο 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

**Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην από 30/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 (σελ. 1 - 29) της ΔΟΥ Κατερίνης για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ της παράδοσης ακινήτου. Συνοπτικά, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη α) το με αριθ. ... – **14/7/2014** συμβόλαιο πώλησης, β) τα δεδομένα των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα στη ΔΟΥ Κατερίνης ειδικών εντύπων με αριθ. ... – **13/8/2009** και ... – **26/8/2015** «Προϋπολογιστικού Κόστους Οικοδομής» και με αριθ. ... – **22/11/2019** «Απολογιστικού Κόστους Οικοδομής», γ) τα δεδομένα του βιβλίου κοστολογίου καθώς και τα λοιπά προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος και δ) το με αριθ. πρωτ. ... – **17/12/2019** υπόμνημα - έγγραφες απόψεις του προσφεύγοντος, διαπίστωσε ότι η μεγαλύτερη αξία που πρέπει να ληφθεί υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (ΠΟΛ.1054/2006), είναι το τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ύψους 32.000,00€ (καθώς η αντικειμενική του αξία ανέρχεται σε 20.835,21€ και το δηλωμένο απολογιστικό κόστος σε 2.078,16€), συνεπώς ο φόρος εκροών που αναλογεί είναι  $32.000,00\text{€} \times 23\% = \mathbf{7.360,00\text{€}}$ . Παράλληλα, κατόπιν επαληθεύσεων σύμφωνα και με την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές που βαρύνουν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο του προσφεύγοντος σε 1.217,01€ και τον αντίστοιχο φόρο εισροών σε **279,93€**. Επομένως ο ΦΠΑ προς καταβολή για την παράδοση του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε **7.080,07€** ( $7.360,00\text{€} - 279,93\text{€}$ ) πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 **3.540,04€**, λόγω μη υποβολής της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ στις **14/7/2014**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **10.620,11€**, με την υποσημείωση ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

**Επειδή, επικουρικά από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:** α) Ο προσφεύγων, μεταγενέστερα, κατά το έτος 2015, για τη μεταβίβαση του υπολοίπου ποσοστού 40% εξ αδιαιρέτου, της υπερθεν του δευτέρου (2ου) ορόφου αέρινης στήλης, ήτοι ποσοστού 4% εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου και συγκεκριμένα της δεύτερης κατοικίας (Διαμέρισμα – Σ2) υπέβαλε τη με αριθ. ... – **26/8/2015** ειδική δήλωση ΦΠΑ και όχι δήλωση ΦΜΑ, γεγονός που υποδηλώνει ότι είχε γνώση των φορολογικών του

υποχρεώσεων ως προς την παράδοση ακινήτων β) Με το με αρ. πρωτ. ... – **15/2/2019** έγγραφο Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, που στάλθηκε με συστημένη επιστολή στις **15/2/2019** στην έδρα του (RE...GR), ο προσφεύγων ενημερώθηκε για την έκδοση της με αριθ. ... – **3/2/2019** εντολής ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (ΠΟΛ. 1073/2018).

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία για την αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.

**Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί καταχρηστικού και αυθαίρετου τρόπου υπολογισμού της αξίας του μεταβιβαζομένου ακινήτου καθώς και απαλλαγής του από το πρόστιμο του άρθρου 58α και τους τόκους του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 περί ανακριβούς δήλωσης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **24/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

- Η με αριθ. ... - **30/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης

|                                     | <b>Ποσό</b>       |
|-------------------------------------|-------------------|
| ΦΠΑ                                 | 7.080,07€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4174/2013 | 3.540,04€         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>                | <b>10.620,11€</b> |

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.