



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/10/2017

Αριθμός απόφασης: 2051

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /10.04.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /10.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση της Προϊσταμένης του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης,
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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 υπ' αριθ./10.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 11.490,79€, πλέον δημοτικού φόρου ποσού 344,72€ και πρόσθετου φόρου ποσού 11.490,79€, δη σύνολο φόρου 23.326,30€, λόγω άρσης της απαλλαγής α' κατοικίας από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου (Ν.1078/1980) που έλαβε για την αγορά διαμερίσματος (αρ. δήλωσης ΦΜΑ –/.....02.2010) και διαπίστωσης διαφοράς στη φορολογητέα αξία βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ./.....04.2017 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β./.....04.2017).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από 06/04/2017 Έκθεσης Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....12.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Η υπ' αρ./.....02.2010 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. με αγοραστή τον προσφεύγοντα, για την αγορά διαμερίσματος κατά πλήρη κυριότητα, εμβαδού 86,70τ.μ., στον 1^ο όροφο, με παρακολούθημα μία αποθήκη 3,60τ.μ. στο υπόγειο οικοδομής και μια θέση στάθμευσης, σε πολυκατοικία επί των οδών & του Δήμου Για την αγορά του συγκεκριμένου ακινήτου με καταβληθέν τίμημα το ποσό των 70.971,00€ (69.360,00€ το διαμέρισμα και 1.611,00€ τα παρακολουθήματα), ισόποσο της αντικειμενικής αξίας, ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε απαλλαγή α' κατοικίας του Ν.1078/1980, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1057/2004 δικαιολογητικά. Ακολούθησε η σύνταξη του υπ' αρ. /08.02.2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου του Συμβολαιογράφου

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο αγοραστής – προσφεύγων αφενός δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 1 του Ν.1078/1980 για την απαλλαγή α' κατοικίας, καθώς είχε τη νομή με διάνοια κυρίου σε ακίνητο που κάλυπτε τις στεγαστικές του ανάγκες κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και ημερομηνία σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου, ήτοι την 08/02/2010, με αποτέλεσμα την άρση της απαλλαγής, αφετέρου κατέβαλε στον πωλητή τίμημα 108.800,00€, τουτέστιν μεγαλύτερο από το δηλωθέν κατά το ποσό των 37.829,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου αγοράς δεν είχε δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη κατοικία ή οικοδομήσιμο οικοπέδο σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα άνω των 3.000 κατοίκων και ως εκ τούτου πληρούνταν οι προϋποθέσεις για απαλλαγή α' κατοικίας.
2. Αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου επί του προσδιορισθέντος τιμήματος. Το υπερβάλλον ποσό των 37.829,00€ αφορά προϊόν επισκευαστικού δανείου και χρησιμοποιήθηκε για την ανακαίνιση του διαμερίσματος.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 1078/1980, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (08/02/2010), ορίζεται ότι: «1. Συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου από έγγαμο απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης, εφόσον ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί οικοπέδου οικοδομήσιμου ή επί ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων..... 2. Η απαλλαγή που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο παρέχεται για αγορά κατοικίας με εμβαδόν έως 200 (διακόσια) τ.μ. ή οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί κατοικία με εμβαδόν έως 200 (διακόσια) τ.μ., ανεξάρτητα από την αξία τους. Το εμβαδόν αυτό προσαυξάνεται κατά 25 (είκοσι πέντε) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα ανήλικα τέκνα, την επιμέλεια των οποίων έχει ο αγοραστής, ή τα προστατευόμενα τέκνα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67% (εξήντα επτά τοις εκατό). Αν το αγοραζόμενο ακίνητο υπερβαίνει το ανωτέρω εμβαδόν, η απαλλαγή παρέχεται μέχρι του ποσού της αξίας που αντιστοιχεί στο εμβαδόν αυτό..... 4. Το αγοραζόμενον οικόπεδον ή το γήπεδον έφ' ού η αγοραζομένη οικία ή το διαμέρισμα δέον απαραίτητως να είναι οικοδομήσιμον, να κείται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του Δήμου ή της Κοινότητος, τούτων βεβαιούμενων υπό των αρμοδίων Δημοσίων Υπηρεσιών, ή τοιούτων μη υφισταμένων, υπό του αρμοδίου Δημάρχου ή Προέδρου της Κοινότητος υπό ιδίαν τούτων ευθύνην. 7. Επιφυλασσομένων των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, η απαλλαγή παρέχεται υπό τον όρον ότι το ακίνητον θα παραμείνη εις την κυριότητα του αγοραστού επί μίαν τουλάχιστον πενταετίαν..... 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 100% (εκατό τοις εκατό) 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.... 15. Αν ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο ή ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, θεωρείται ότι καλύπτονται οι κατά την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού στεγαστικές ανάγκες, αν το συνολικό εμβαδόν των ανωτέρω ακινήτων είναι εβδομήντα (70) τ.μ., προσαυξανόμενα κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Κατ' εξαίρεση οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) αυξάνονται σε ενενήντα (90) τ.μ..».

Επειδή, οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1078/1980, περί χορήγησης απαλλαγής α' κατοικίας, εκ της φύσεώς τους και κυρίως ως εισάγουσες εξαίρεση από την υπαγωγή στον επίδικο φόρο, είναι εξ ορισμού στενώς ερμηνευτέες.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στην από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, καταγράφονται οι ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αναφέρει ότι ο προσφεύγων δήλωνε, τουλάχιστον από το 2005, στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) το 100% της πλήρους κυριότητας ακινήτου (μονοκατοικίας), εμβαδού 60 τ.μ. μετά βοηθητικών χώρων 40 τ.μ. κτισμένης σε οικόπεδο 200 τ.μ. στον οικισμό του Δήμου Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων καταχωρούσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος το εν λόγω ακίνητο στον ΠΙΝΑΚΑ 5.1, προκειμένου να προσδιοριστεί η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, δίχως να συμπληρώνει την ένδειξη για μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρημένης κατοικίας. Περαιτέρω, από το υπ' αριθ. /..... 09.2016 έγγραφο του ΔΕΔΔΗΕ προκύπτει ότι το προαναφερθέν ακίνητο ηλεκτροδοτείται, στο όνομα του προσφεύγοντος, από 25/04/1983. Επιπρόσθετα, από έρευνα στο υποθηκοφυλακείο / κτηματολογικό γραφείο, τόσο στη μερίδα του προσφεύγοντος όσο και του θανόντος πατρός του, δεν προκύπτει η εγγραφή εμπράγματος δικαιώματος σχετικού με το προαναφερθέν ακίνητο. Κατόπιν, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων, από 25/04/1983 (ημερομηνία ηλεκτροδότησης του ακινήτου) και κατά την ημερομηνία σύνταξης του υπ' αριθ. /08.02.2010 συμβολαίου του συμβολαιογράφου, είχε τη νομή με διάνοια κυρίου του προαναφερθέντος ακινήτου και μοιραζόταν άτυπα, εξ αδιαιρέτου με τον

πατέρα του και τον αδερφό του το οικόπεδο εμβαδού 200 τ.μ., επί του οποίου βρίσκεται κτισμένη η προαναφερθείσα κατοικία, γεγονός που συνεπάγεται τη μη πλήρωση της απαραίτητης εκ του νόμου προϋπόθεσης περί μη κάλυψης των στεγαστικών του αναγκών.

Επειδή, η φορολογική δήλωση δεν διαρρυθμίζεται από τη νομοθεσία ως μια απλή δήλωση βούλησης για την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων, αλλά ως μορφή εκπλήρωσης δημόσιου καθήκοντος του φορολογούμενου, το οποίο συνίσταται στην υποχρέωση γνωστοποίησης προς τη φορολογική αρχή των στοιχείων που αφορούν στις φορολογικές υποχρεώσεις του. Τα δηλούμενα στοιχεία τίθενται συνεπώς στη διάθεση της φορολογικής αρχής προς επεξεργασία και επαλήθευση (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης – Κ. Σαββαΐδου, Νομική Βιβλιοθήκη, 5^η έκδοση 2014, σελ.492) και επ' ουδενί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η δήλωση στοιχείων ακινήτων δεν αποτελεί τίτλο ιδιοκτησίας ή επιβεβαιωτική της συνδρομής των προϋποθέσεων της χρησικτησίας, τακτικής ή έκτακτης, πράξη, δεδομένου μάλιστα ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1045/2006 Α.Υ.Ο.Ο. *«Για τις ανάγκες συμπλήρωσης της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους, θεωρούνται ότι ανήκουν στον υπόχρεο: α) Από την ημερομηνία δημοσίευσης της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης στις περιπτώσεις: (1) δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή (2) δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται τελεσίδικα δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία (π.χ. λόγω συμπληρώσεως των όρων τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας)...*».

Επειδή, με τις παρ. 3 και 6 του άρθρου 2 του ν.1521/1950 ορίζεται ότι η χρησικτησία αποτελεί αντικείμενο του Φ.Μ.Α. μόνον επί μεταγραφής δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία ή σε συμβόλαιο μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου ή σύστασης άλλου εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο, από οποιαδήποτε αιτία, όταν γίνεται από το μεταβιβάζοντα επίκληση της κτήσης τούτου με τακτική ή έκτακτη χρησικτησία στο πρόσωπό του.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι το χρονικό σημείο συμπλήρωσης του χρόνου της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας στο πρόσωπο του υποκείμενου σε φόρο για την υπ' αυτού κτήση της κυριότητας ακινήτου είναι παντελώς αδιάφορο για την επιβολή του ΦΜΑ (Γνωμ. ΝΣΚ 271/1994) αλλά η φορολογική υποχρέωση γεννάται μόνον κατά τις παρ. 3 και 6 του άρθρου 2 του ν.1521/1950 προβλεπόμενες περιπτώσεις.

Επειδή, η αναγνώριση κυριότητας επί ακινήτου με έκτακτη χρησικτησία, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1045 του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, Α' 164), ήτοι με άσκηση νομής επί εικοσαετία, εμπίπτει στις αρμοδιότητες των πολιτικών δικαστηρίων και σε καμιά περίπτωση δεν εξετάζεται από τις φορολογικές αρχές.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η ύπαρξη οριστικού τίτλου μεταβίβασης κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος ή δικαστική απόφαση που να αναγνωρίζει στον προσφεύγοντα εμπράγματο δικαίωμα επί του ανωτέρω ακινήτου. Περαιτέρω, ο

έλεγχος δεν απέδειξε ότι ενδεχόμενη παραχώρηση της κατοικίας στον προσφεύγοντα από τον πατέρα του, συνιστά ή παρέχει σ' αυτόν πλήρη δικαιώματα νομής, χρήσεως και καρπώσεως επί της παραχωρηθείσας κατοικίας, δηλαδή εξουσιών που αποτελούν το περιεχόμενο του εμπράγματος δικαιώματος της επικαρπίας (Α.Κ. 1142), η σύσταση του οποίου άλλωστε, απαιτεί την ύπαρξη συμβολαιογραφικού τίτλου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου, ήτοι την 08/02/2010, είχε δικαίωμα πλήρους κυριότητας, επικαρπίας ή οίκησης σε οικία ή διαμέρισμα ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικοπέδο οικοδομήσιμο ή ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληρούσε τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του και τα ανωτέρω ακίνητα βρίσκονταν σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί συνδρομής των απαιτούμενων προϋποθέσεων του άρθρου 1 του ν.1078/1980 για χορήγηση απαλλαγής α' κατοικίας, γίνεται αποδεκτός και κρίνεται ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 και 5 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι: «Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα..... 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, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι: «Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει:.. ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τα λοιπάς περιπτώσεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές τιμές. Δεν εφαρμόζονται μόνο όταν ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή ή κατ' εξαίρεση σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό

συμβόλαιο το τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας τότε ο φόρος υπολογίζεται με βάση το τίμημα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του α.ν. 1521/1950 ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο και η διαφορά μεταξύ της αξίας (αγοραίας ή αντικειμενικής) βαρύνει τον αγοραστή.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 36/16-02-2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στη διαδικασία αγοραπωλησίας ακινήτου κυριαρχούν τρεις νομικές έννοιες, που είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους: 1) Αγοραία αξία, 2) Αντικειμενική αξία και 3) Καταβληθέν τίμημα. Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων προκύπτει ότι ο νομοθέτης θέλει σαφώς οι φορολογικές επιβαρύνσεις του αγοραστή να υπολογίζονται στο πράγματι καταβληθέν τίμημα, που όταν φυσικά είναι δύσκολο να αποδειχθεί, αυτό υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία ή, όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, στην αγοραία αξία, καθόσον το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο δεν αρκεί προς απόδειξη του ύψους του πράγματι καταβληθέντος (ΣτΕ 961/2007).

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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι : «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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι : «.... Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της EFG EUROBANK ERGASIAS προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε στεγαστικό δάνειο, βάσει της υπ' αριθ. /11.02.2010 σύμβασης, ποσού 110.000,00€ για αγορά και επισκευή του κρινόμενου ακινήτου. Εκ των ως άνω χρημάτων, ποσό 70.971,00€, ήτοι ισόποσο του αναγραφόμενου επί του συμβολαίου τιμήματος, πληρώθηκε με την υπ' αριθ.

επιταγή της ίδιας τράπεζας σε διαταγή του πωλητή του ακινήτου. Επιπρόσθετα, ποσό 37.829,00€, μεταφέρθηκε από το λογαριασμό εξυπηρέτησης του προαναφερθέντος δανείου σε λογαριασμό του πωλητή του ακινήτου. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά την εξέταση της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής, προς απόδειξη του ισχυρισμού του, αναμφισβήτητα προκύπτει ότι το συνολικό

τίμημα ήταν μεγαλύτερο του δηλωθέντος στην υποβληθείσα δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, και κατ' επέκταση κρίνεται ως ανακριβής, κατά το συνολικό ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε, πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας, ήτοι κατά το ποσό των 37.829,00€ (108.800,00€ – 70.971,00€).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί του καταβληθέντος τιμήματος, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 12/05/2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθ./10.04.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./10.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Αξία μεταβίβασης	108.800,00 €	108.800,00 €	0,00 €
Απαλλασσόμενη αξία ν.1078/1980	0,00 €	69.360,00 €	69.360,00 €
Φορολογητέα αξία	108.800,00 €	39.440,00 €	-69.360,00 €
Φ.Μ.Α. (9% - 11%)	11.668,00 €	4.338,40 €	-7.329,60 €
Φ.Μ.Α. καταβληθείς βάσει δήλωσης	177,21 €	177,21 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ Φ.Μ.Α.	11.490,79 €	4.161,19 €	-7.329,60 €
Δημοτικός φόρος (3%)	350,04 €	130,15 €	-219,89 €
Δημοτικός φόρος (3%) καταβληθείς βάσει δήλωσης	5,32 €	5,32 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΜΟΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ	344,72 €	124,83 €	-219,89 €
Πρόσθετος φόρος	11.490,79 €	5.143,22 €	-6.347,57 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	23.326,30 €	9.429,24 €	-13.897,06 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.