



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04-01-2017

Αριθμός απόφασης:10

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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

Url : www.aade.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 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α'94)

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ.

Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 06/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ: κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

4. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά κύριου φόρου 14.236,90€, διαφορά δημοτικού φόρου 427,12€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 17.596,82€, δηλ σύνολο 32.260,84€ για τη χρήση 2010, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/2010) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης εκτίμησης ακινήτου, εφαρμογής διατάξεων του Ν 1521/1950 περί ΦΜΑ, κατόπιν

ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./22-12-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, αναφορικά με την υπ'αρ./2010 δήλωση Φ.Μ.Α..

Η υπό κρίση δήλωση ΦΜΑ αφορούσε την αγορά ποσοστού επί αγροτεμαχίου στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμουτου Για την αγορά συντάχθηκε το με αριθμό/27-5-2010 συμβόλαιο (αυτοσύμβαση), σε εκτέλεση του με αριθμό/31-7-1991 προσυμφώνου, της συμ/φου Θεσσαλονίκης

Αντικείμενο της μεταβίβασης, ήταν ποσοστό **5,874%** από το υπ'αριθ.Δ'αγροτεμάχιο εμβαδού **34.050τ.μ.**, βάσει του ανωτέρω προσυμφώνου και του επίσημου σχεδιαγράμματος της Δ/σης Τοπογραφικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος, για το οποίο εγκρίθηκε ρυμοτομικό σχέδιο με την με αριθμ./2003 απόφαση του ΠΕΧΩΔΕ. Στο ως άνω ακίνητο δεν υπάρχουν κτίσματα. Ο ανωτέρω αγρός, κατά το χρόνο φορολογίας (27-05-2010), εμπίπτει εντός της περιοχής Β' παραθεριστικής κατοικίας (ΖΟΕ2))Κ1Β, για την οποία εγκρίθηκε Ρυμοτομικό Σχέδιο με την υπ'αριθμ./2003 απόφαση Υ.ΠΕ.ΧΩ.ΔΕ. (ΦΕΚ 386/23-4-2003), αλλά δεν κυρώθηκε η πράξη εφαρμογής. Εμπίπτει στις διατάξεις του Ν.1337/83, δεν οφείλει προς το παρόν εισφορά σε γη και σε χρήμα και είναι άρτιο και οικοδομήσιμο με ισχύοντα Συντελεστή Δόμησης 0,35. Η απόστασή του από τη θάλασσα είναι περίπου 850 μέτρα.

Ο προσφεύγων, με την με αριθμ./2010 δήλωση ΦΜΑ, δήλωσε ως αξία του ακινήτου του ποσό των 1.995,60€ και κατέβαλλε τον αναλογούντα φόρο των 159,64€, πλέον δημοτικού φόρου 4,78€, ήτοι συνολικό ποσό 164,42€. Η ΔΟΥ προσδιόρισε προσωρινά την αγοραία αξία του ακινήτου με προεκτίμηση στο ποσό των 180.000,00€, όμως ο συμβαλλόμενος δεν αποδέχθηκε αυτήν εντός της δίμηνης προθεσμίας που ορίζει ο νόμος.

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του εν λόγω ακινήτου, αφού λήφθηκαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν στοιχεία που προκύπτουν από μεταβιβάσεις άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που βρίσκονται στην ίδια περιοχή σύμφωνα με το βιβλίο τιμών που τηρεί στο αρχείο της η αρμόδια ΔΟΥ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., ισχυριζόμενος ότι

1. Λανθασμένα χαρακτηρίστηκε η ιδιοκτησία του ως «οικόπεδο εντός πόλεως»
2. Παράνομος και αυθαίρετος ο προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας στο ποσό των 80,00€/τμ. Ευθεία παράβαση και μη εφαρμογή της ΠΟΛ 1117/12-8-2008.
3. Χρήση απρόσφορων συγκριτικών στοιχείων για την εκτίμηση του μεταβιβασθέντος ακινήτου.
4. Υπερβολικός ο προσδιορισμός πρόσθετου φόρου ανακρίβειας
5. Εφαρμογή της αρχής της ισότητας των Διοικουμένων και της Αρχής της Αναλογικότητας
6. Παράλειψη της διοίκησης για έκδοση νέων αντικειμενικών αξιών.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζει ότι : «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ..., επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. ... 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, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ... λαμβάνεται υπ' όψει: ... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 περ. Γ' του ανωτέρω νόμου, ως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 του Ν. 3842/2010 και ίσχυσε από 23-04-2010 (δη και κατά το χρόνο φορολογίας) ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: ...γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 8% για το μέχρι 20.000 ευρώ τίμημα της αξίας και σε 10% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 1 του Ν.Δ. 3033/1954 ορίζει ότι : «Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων πρόσθετο ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί των κάτωθι δημοσίων φόρων των από του 1954-1955 και εφεξής οικονομικών ετών: ... γ) Του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.1521/1950 ορίζει ότι : «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 μεταβιβάσεως και οι προσυζητήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

Επειδή, το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει. 2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραίαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραίαν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλόμενους αντίτυπον της δηλώσεως. ... 3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπαρχούσης διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλη ταυτοχρόνως το ήμισυ του αναλογούντος επ'αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπον ήμισυ του φόρου τούτου βεβαιούται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου από της βεβαιώσεως μηνός. Εις την

περίπτωσιν ταύτην και υπό τον όρον ότι άπαντα τα εν τη δηλώσει προβλεπόμενα στοιχεία τυγχάνουν ειλικρινή, η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινή. 4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεις οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Έφορων κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων. ...».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής ο «Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου καθώς και το Παράρτημα αυτού, οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν και για τη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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 ... 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 δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1131/07-04-2000 που αφορά των προσδιορισμό αξίας ακινήτων σε περιοχές εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών με ειδικούς όρους δόμησης, ορίζεται ότι "..... Επομένως, στις περιοχές για τις οποίες έχει ορισθεί με ειδικά Προεδρικά Διατάγματα Συντελεστής Δόμησης (ΣΔ) μεγαλύτερος - για μία τουλάχιστον από τις επιτρεπόμενες χρήσεις - από αυτόν που ισχύει με τις γενικές διατάξεις για την εκτός σχεδίου δόμηση, δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπ` αριθ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 ΑΥΟ (Εντυπο ΑΑΓΗΣ), αλλά:

- A. Για τους Νομούς Αργολίδας, Γρεβενών, Καστοριάς και Λάρισας, θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπ' αριθ.1144816/26362/ΠΟΛ.1311/30.12.1998 ΑΥΟ, όπως αυτή σήμερα ισχύει και
- B. Για τους υπόλοιπους Νομούς της χώρας, θα εφαρμόζεται η μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1999, σελ. 328-329), τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: α) ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, δηλαδή να μοιάζουν ως προς το είδος και τη μορφή όσο και ως προς τη χρήση για την οποία προορίζεται και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά, δηλαδή να βρίσκονται κοντά στο κρινόμενο και η θέση τους να είναι παρόμοια με αυτό, όσο και χρονικά, δηλαδή σε χρόνο πολύ κοντινό. Έχει γίνει δεκτό, ότι ο χρόνος μπορεί να είναι είτε προγενέστερος είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου, στις περιπτώσεις δε που υπάρχει διαφορά ανάμεσα στα δύο αυτά χρονικά σημεία, θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και να αξιολογηθεί η μεταβολή της αξίας του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Στις 26-05-2010, υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ./2010 δήλωση Φ.Μ.Α. με πωλητή τον του και αγοραστή τον του – Α.Φ.Μ.: για την μεταβίβαση κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή, ποσοστού 5,874% εξ αδιαιρέτου από ένα αυτοτελές τμήμα αγροτεμαχίου έκτασης 31.487,36 τ.μ. το οποίο αποτελεί τμήμα του με αριθμό Δ' κατηγορίας που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος του Δ.Δ. του Δήμου του Νομού Όπως διευκρινίζεται στην από έκθεση εκτίμησης ακινήτου (Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 1521/1950 περί ΦΜΑ) της Δ.Ο.Υ., το ακίνητο βρίσκεται στην περιοχή Β' παραθεριστικής κατοικίας (ΖΟΕ2)Κ1Β, για την οποία κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο υπογραφής του υπ'αρ./27-05-2010 συμβολαίου (αυτοσύμβαση) της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης) είχε εγκριθεί το ρυμοτομικό σχέδιο με την υπ'αρ./2003 απόφαση του υπουργού ΥΠΕΧΩΔΕ που δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. 386/23-04-2003, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής. Ως αξία του ακινήτου δηλώθηκε το ποσό των 1.995,60€.

➤ Σε εκτέλεση της υπ'αρ./22-12-2015 εντολής ελέγχου, από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος της ανωτέρω δήλωσης Φ.Μ.Α. και επαναπροσδιορίστηκε η αγοραία αξία του υπό κρίση ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950, δη αφού λήφθηκαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν στοιχεία άλλων μεταβιβαζόμενων ακινήτων στην περιοχή όπως αυτά προκύπτουν από το βιβλίο τιμών της ΔΟΥ

Συγκεκριμένα:

- Στις **26/06/2008** μεταβιβάστηκε αγρός, έκτασης 3.001,55 τ.μ., για το οποίο είχε εγκριθεί η ρυμοτόμηση, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής, με Σ.Α.Ο. 0,35 και απόσταση από τη θάλασσα 980 μ. προς **72,00 €/τ.μ.** με αρ. φακέλου ΦΜΑ/2008.

- Στις **26/06/2009** μεταβιβάστηκε αγρός, έκτασης 502,20 τ.μ., για το οποίο είχε εγκριθεί η ρυμοτόμηση, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής, με απόσταση από τη θάλασσα 305 μ. προς **100,00 €/τ.μ.** με αρ. φακέλου ΦΜΑ/2009.
- Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το απόσπασμα από τη β ανάρτηση της πράξης εφαρμογής της εγκεκριμένης πολεοδομικής μελέτης «» όπως αυτή αναρτήθηκε στη δημοτική ενότηταστις 28-02-2009 έως 14-03-2009 και επαναπροσδιόρισε την έκταση του κρινόμενου ακινήτου ως εξής: $31.487,36 \times 5,874\% = 1.849,57\text{τμ}$ έναντι των 2.000τμ που εκτιμήθηκε στον προσωρινό προσδιορισμό.
- Δυνάμει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου, της με αριθμό/21-05-2010 βεβαίωσης του Γραφείου Πολεοδομικών Μελετών του Δήμου, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1131/07-04-2000, ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία του κρινόμενου αγρού με τιμή μεταβίβασης έτους 2010, προς **80,00 € / τ.μ.**, δη σε **31.487,36 τ.μ. $\times 5,874\% = 1.849,57\text{τ.μ.} \times 80,00\text{€} = 147.965,40 \text{€}$** .

Επειδή, βάσει ελέγχου προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

Υπ'αρ. /2010 δήλωση Φ.Μ.Α.			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτου ή δικαιώματος επί του ακινήτου	1.995,60	147.965,40	145.969,80
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	159,64	1.600,00	1.440,36
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%		12.796,54	12.796,54
Σύνολο Φόρου	159,64	14.396,54	14.236,90
Δημοτικός φόρος 3%	4,78	431,90	427,12
Σύνολο ΦΜΑ	164,42	14.828,44	14.664,02
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας		17.596,82	17.596,82
Σύνολο Φόρου	164,42	32.425,26	32.260,84

➤ Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του κρινόμενου ακινήτου την προβλεπόμενη διαδικασία, κάνοντας χρήση ομοειδών και πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων.

➤ Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου εκ 14.236,90€ επαυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου εκ 427,12€, δη επί συνολικού ποσού εκ 14.664,02€, αντί του ορθού εκ 14.236,90€. Βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

Υπ'αρ. /2010 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Αξία ακινήτου	147.965,40	147.965,40	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	1.600,00	1.600,00	-

Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%	12.796,54	12.796,54	-
Σύνολο Φόρου	14.396,54	14.396,54	-
Φόρος βάσει δήλωσης	-159,64	-159,64	
Σύνολο	14.236,90	14.236,90	
Δημοτικός φόρος 3%	431,90	431,90	-
Δημοτικός φόρος βάσει δήλωσης	-4,78	-4,78	
Σύνολο ΦΜΑ	14.664,02	14.664,02	-
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας	17.596,82	17.084,28	512,54
Σύνολο φόρου	32.260,84	31.748,30	512,54

Επειδή, αναφορικά με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα, ΠΟΛ 1117/12-08-2008, αυτή αφορά την τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου δήμου ή κοινότητας, έτους 2008, στις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί λανθασμένου χαρακτηρισμού της ιδιοκτησίας του ως οικοπέδου, περί παράνομου και αυθαίρετου προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου στα 80€/τμ και περί χρήσης απρόσφορων συγκριτικών στοιχείων, στερούνται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνονται αποδεκτοί, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που του επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα επί της διαφοράς (μεταξύ δήλωσης και ελέγχου) του κυρίου φόρου προσαυξημένου με τη διαφορά του δημοτικού φόρου.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, το άρθρο 66 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 1 του Ν.**2523/1997**: *“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 απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.**2523/1997**: *“.. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος .”*

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί υπερβολικού προσδιορισμού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 120% τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.2523/1997 ενός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και φόρων, συμβάλλει στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι είναι σε θέση να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση ή το ποσοστό του πρόσθετου φόρου για συγκεκριμένη παρατυπία, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο/πρόσθετος φόρος της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενα προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας τη διαφάνεια και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Όταν η ίδια η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των κυρώσεων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν υφίσταται.

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, 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.

Κατά συνέπεια, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραβίασης της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και της παράληψης της Διοίκησης να προβεί στην έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων απορρίπτονται ως προσχηματικώς προβαλλόμενοι και αβάσιμοι.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.: και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που αφορά την υπ' αρ./2010 δήλωση Φ.Μ.Α., και συγκεκριμένα ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, επιβαλλόμενου στη διαφορά κύριου φόρου (μη

προσαυξημένης με τη διαφορά δημοτικού φόρου), και κατά συνέπεια ως προς τον υπολογισμό της συνολικής διαφοράς φόρου, ως κάτωθι:

Υπ'αρ./2010 δήλωση Φ.Μ.Α.				
	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά Απόφασης-ελέγχου
Αξία ακινήτου ή δικαιώματος επί του ακινήτου	1.995,60	147.965,40	147.965,40	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	159,64	1.600,00	1.600,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%		12.796,54	12.796,54	0,00
Σύνολο Φόρου	159,64	14.396,54	14.396,54	0,00
Δημοτικός φόρος 3%	4,78	431,90	431,90	0,00
Σύνολο	164,42	14.828,44	14.828,44	0,00
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας		17.596,82	17.084,28	512,54
Σύνολο Φόρου	164,42	32.425,26	31.912,72	512,54

Υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά κύριου φόρου	14.236,90	14.236,90
Διαφορά δημοτικού φόρου 3%	427,12	427,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	17.596,82	17.084,28
Σύνολο διαφοράς φόρου	32.260,84	31.748,30

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2010):31.748,30€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).