



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 23-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1660

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της

αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ κατά της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του - 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-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος εκ 17.451,09 €, πλέον δημοτικού φόρου εκ 523,53 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 21.569,54 €, ήτοι σύνολο φόρου εκ 39.544,16 € για τη χρήση 2010, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης μεταβιβασθέντος ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ./2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β./2016).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου (Φ.Μ.Α.), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, αναφορικά με την υπ'αρ.-2010 δήλωση Φ.Μ.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

1. Χρήση απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου για την εκτίμηση του μεταβιβασθέντος ακινήτου

- Η έκθεση ελέγχου εσφαλμένα εφήρμοσε το νόμο, χρησιμοποιώντας ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα που είναι απρόσφορα χρονικά και τοπικά. Τα δύο από τα τέσσερα συγκριτικά στοιχεία αφορούν το έτος 2005, ήτοι πέντε χρόνια πριν τη σύνταξη του συμβολαίου του υπό κρίση ακινήτου. Επιπλέον, η Δ.Ο.Υ. παραθέτει τέσσερα συγκριτικά στοιχεία, παραλείποντας να αναφέρει την ακριβή τους θέση, ήτοι αν βρίσκονται σε εμπορικό δρόμο ή σε περιοχή εμπορική και αξιοποιημένη.
- Ο προσφεύγων επικαλείται χαμηλότερες τιμές αγγελιών πώλησης ακινήτων στη καθώς και έτερων συγκριτικών στοιχείων στη

2. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 του Συντάγματος)

- Ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος είναι δυσανάλογος της παράβασης και θα πρέπει να περιορισθεί στο προσήκον μέτρο

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί χρήσης απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου για την εκτίμηση του μεταβιβασθέντος ακινήτου

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. Εφορος 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 ταυτόχρονως 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 περατούται 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. Εφορον 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 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-2010, υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ./2010 δήλωση Φ.Μ.Α. με πωλητή την σύζυγο - Α.Φ.Μ. και αγοραστή τον του – Α.Φ.Μ. για την μεταβίβαση αγροτεμαχίου έκτασης 2.679,00 τ.μ. με αριθμό, μετά προκατασκευασμένης παλαιάς οικίας, εμβαδού 42,51 τ.μ.. στον οικισμό του Δ.Δ. Όπως διευκρινίζεται στην από-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ., το ακίνητο απέχει 450 μ. από τη θάλασσα και βρίσκεται στην περιοχή «.....», για την οποία κατά το χρόνο φορολογίας (χρόνο υπογραφής του υπ'αρ.-2010 συμβολαίου της συμβολαιογράφου) είχε εγκριθεί το ρυμοτομικό σχέδιο με την υπ'αρ./2003 απόφαση του υπουργού ΠΕΧΩΔΕ που δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ.-2003, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής. Η αξία του κτίσματος προσδιορίστηκε αντικειμενικώς σε 16.980,87 €, ενώ το ως αξία του οικοπέδου δηλώθηκε το ποσό των 13.019,13 € (συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου εκ 30.000,00 €).

➤ Σε εκτέλεση της υπ'αρ.-2015 εντολής ελέγχου, από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος της ανωτέρω δήλωσης Φ.Μ.Α., η αντικειμενική αξία του κτίσματος κρίθηκε ειλικρινής και η αγοραία αξία του υπό κρίση οικοπέδου, κείμενου σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, 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 (.....). Συγκεκριμένα:

- Στις/2005 μεταβιβάστηκε αγρός, έκτασης 8.260,00 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 910 μ. προς **70,00 €/τ.μ.** με αρ. φακέλου ΦΜΑ/2005.

- Στις/2005 μεταβιβάστηκε αγρός, έκτασης 2.359,87 τ.μ., για το οποίο είχε εγκριθεί η ρυμοτόμηση, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής, με απόσταση από τη θάλασσα 920 μ. οικόπεδο προς **65,00 €/τ.μ.** με αρ. φακέλου ΦΜΑ/2005.

- Στις/2008 μεταβιβάστηκε αγρός, έκτασης 300,30 τ.μ., για το οποίο είχε εγκριθεί η ρυμοτόμηση, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής, με απόσταση από τη θάλασσα 480 μ. προς **90,00 €/τ.μ.** με αρ. φακέλου ΦΜΑ/2008.

- Στις/2010 μεταβιβάστηκε αγρός, έκτασης 225,00 τ.μ., για το οποίο είχε εγκριθεί η ρυμοτόμηση, αλλά δεν είχε κυρωθεί η πράξη εφαρμογής, με απόσταση από τη θάλασσα 440 μ. προς **110,00 €/τ.μ.** με αρ. φακέλου ΦΜΑ/2010.

- Δυνάμει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου, το σκεπτικό

ότι ένας αγρός με μεγάλη έκταση πωλείται φθηνότερα από αγρό μικρότερης έκτασης, και την εκτίμηση ότι ο κρινόμενος αγρός κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου ήταν άρτιος και οικοδομήσιμος, εφόσον κυρωνόταν με πράξη εφαρμογής, ο έλεγχος προσδιόρισε την αγοραία αξία του κρινόμενου αγρού με τιμή μεταβίβασης έτους 2005, προς **70,00 € / τ.μ.**, δη σε **2.679,00 τ.μ. x 70 € = 187.530,00 €**.

➤ Βάσει ελέγχου, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

Υπ'αρ.-2010 δήλωση Φ.Μ.Α.			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία κτίσματος	16.980,87	16.980,87	0,00
Φορολογητέα αξία οικοπέδου	13.019,13	187.530,00	174.510,87
Σύνολο	30.000,00	204.510,87	174.510,87
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	1.600,00	1.600,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%	1.000,00	18.451,09	17.451,09
Σύνολο	2.600,00	20.051,09	17.451,09
Δημοτικός φόρος 3%	78,00	601,53	523,53
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας		21.569,54	21.569,54
Σύνολο Φόρου	2.678,00	42.222,16	39.544,16

➤ Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των κρινόμενων οικοπέδων την προβλεπόμενη διαδικασία, κάνοντας χρήση ομοειδών (οικόπεδα) και πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων.

➤ Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου εκ 17.451,09 € επαυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου εκ 523,53 €, δη επί συνολικού ποσού εκ 17.974,62 €, αντί του ορθού εκ 17.451,09 €. Βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί χρήσης απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου για την εκτίμηση του μεταβιβασθέντος ακινήτου στερείται βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που του επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 του Συντάγματος)

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, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/97, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 3296/2004 και ισχύει, ορίζει ότι : «1. 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. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.... Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ... δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και 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 είκοσι τοις εκατό (20%)».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 1 του Ν. 3943/2011 και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης. του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ.-2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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
Φορολογητέα αξία κτίσματος	16.980,87	16.980,87	16.980,87	0,00
Φορολογητέα αξία οικοπέδου	13.019,13	187.530,00	187.530,00	0,00
Σύνολο	30.000,00	204.510,87	204.510,87	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%	1.000,00	18.451,09	18.451,09	0,00
Σύνολο	2.600,00	20.051,09	20.051,09	0,00
Δημοτικός φόρος 3%	78,00	601,53	601,53	0,00
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας		21.569,54	20.941,31	628,23
Σύνολο Φόρου	2.678,00	42.222,16	41.593,93	628,23

<u>Υπ' αρ.-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου</u>		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά κύριου φόρου	17.451,09	17.451,09
Διαφορά δημοτικού φόρου 3%	523,53	523,53
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	21.569,54	20.941,31
Σύνολο διαφοράς φόρου	39.544,16	38.915,93

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2010)

Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	38.915,93 €
--	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

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

α. α.

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).