



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

Θεσσαλονίκη, 23-09-2016

Αριθμός απόφασης: 1108

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 των α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ.** κατά της **υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ.** επί ενστάσεως-αιτήσεώς τους για επανεξέταση επιβληθέντος πρόσθετου φόρου μεταβίβασης (διανομής) ακινήτου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ.** επί ενστάσεως-αιτήσεώς του για επανεξέταση επιβληθέντος πρόσθετου φόρου μεταβίβασης (διανομής) ακινήτου, της οποίας 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 των α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ., 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 με υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. προς την υπ' αρ. πρωτ.-2016 ένσταση των προσφευγόντων α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. απερρίφθη το αίτημα επανεξέτασης της επιβολής πρόσθετου φόρου (λόγω ανακρίβειας) πλέον της επιβληθείσας διαφοράς κύριου φόρου μεταβίβασης (διανομής) ακινήτου.

Με την υπ'αρ./2005 δήλωση φόρου μεταβίβασης (διανομής) ακινήτου, που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. οι προσφεύγοντες προέβησαν -μετ' άλλου- στη διανομή ενός αγροτεμαχίου, εμβαδού 22.164,06 τ.μ., μετά των επ' αυτού κτισμάτων, κείμενου στη θέση «.....» κτηματικής περιφέρειας Δήμου Νομού

Από τον έλεγχο που διενέργησε η φορολογική αρχή στην ανωτέρω δήλωση προέκυψαν ανακρίβειες, με αποτέλεσμα την επιβολή διαφοράς κύριου φόρου καθώς και πρόσθετου φόρου σε βάρος των δηλούντων, δια του υπ' αρ.-2006 φύλλου ελέγχου φόρου μεταβίβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τους υπόχρεους σε φόρο ασκήθηκε στις-2006 προσφυγή προς τα διοικητικά δικαστήρια.

Με την υπ' αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου απερρίφθη (ως απαραδέκτως ασκηθείσα) η ανωτέρω προσφυγή. Κατόπιν τούτου, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη βεβαίωση του φόρου (κύριου και πρόσθετου), που προέκυψε βάσει ελέγχου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης αρνητικής-απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η εφαρμογή παλιάς διάταξης για την επιβολή προσαύξησης από τη Δ.Ο.Υ., δίχως τη δυνατότητα χρήσης -αντίστοιχα- παλιών ευεργετικών διατάξεων μείωσης της προσαύξησης σε ποσοστό 75%

2. Μη αιτιολογημένος ο διπλασιασμός του προστίμου, ως ορίζει ο νόμος

3. Προσαύξηση ανάλογη της υπάρχουσας οικονομικής κατάστασης και μεγαλύτερος ο αριθμός των δόσεων

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς

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 προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 2523/1997 και αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.

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 απέφευγε 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...».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1, 2 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 40 παρ. 11 του Ν. 3220/2004 και ίσχυε, οριζόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

Κατά τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού του οφειλόμενου κύριου φόρου που τυχόν έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης της προσφυγής ή εκτέλεσης προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από της ημερομηνίας βεβαίωσης μέχρι της διενέργειας της νέας εκκαθάρισης, εκτός αν κατά τις κείμενες διατάξεις έχει εκδοθεί διαταγή αναστολής εκτέλεσης της πράξης βάσει τη οποίας έγινε η βεβαίωση, με αποτέλεσμα τη μη επιβολή ταμειακών προσαυξήσεων εκ του λόγου αυτού, για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή. 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το εκατό τοις εκατό (100%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος,....».

Επειδή, η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 αντικαταστάθηκε στη συνέχεια με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011) ως εξής: «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 απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται». Ως όμως ρητώς ορίζεται στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δη μετά τις 31-03-2011.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, μετά την έκδοση της υπ' αρ. 890/16-03-2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, που απέρριψε την προσφυγή των ενδιαφερομένων ως απαράδεκτη, προέβη στην επικύρωση του υφιστάμενου υπ' αρ. 18/12-10-2006 φύλλου ελέγχου της, και όχι σε έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού φόρου, ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011. Κατά συνέπεια, ορθώς εφάρμοσε, ως προς το ύψος των προσαυξήσεων (οροφή), τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997, ως ίσχυαν πριν τις 31-03-2011, δη με οροφή (πλαφόν) 200% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Ν. 2523/1997, το κεφάλαιο, που αναφέρεται στους πρόσθετους φόρους, χαρακτηρίζεται από το ενιαίο των ρυθμίσεών του σε όλες τις φορολογίες αλλά και για το σύστημα της συνάρτησης του ύψους του πρόσθετου φόρου με το χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης. Με τον τρόπο αυτόν παύει πλέον η ύπαρξη διάσπαρτων διατάξεων σε όλες τις φορολογίες, ώστε ούτε και αυτοί που εφαρμόζουν τις σχετικές διατάξεις να μπορούν να γνωρίζουν, χωρίς τη βοήθεια νομοθετικών κειμένων, ποιοι πρόσθετοι φόροι ίσχυαν για τη συγκεκριμένη φορολογία και για τον κρίσιμο εκάστοτε χρόνο. Εξάλλου,

καταργείται το πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες. Επιπλέον, ορίζεται πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος.

Επειδή, με τη θέσπιση από τον Ν. 2523/1997 αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να επιβάλλει πρόσθετους φόρους, αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της ανακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων ή της μη υποβολής αυτών, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής, δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, το άρθρο 41 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : *«Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί».*

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 παρ. 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.

Κατά συνέπεια, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί εσφαλμένης εφαρμογής παλιάς διάταξης για την επιβολή προσαύξησης από τη Δ.Ο.Υ., μη αιτιολογημένου διπλασιασμού του προστίμου καθώς και επιβολής προσαύξησης δυσανάλογης της υφιστάμενης οικονομικής κατάστασης και μικρού αριθμού δόσεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής των α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ. πρωτ.-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί ενστάσεως-αιτήσεώς τους για επανεξέταση επιβληθέντος πρόσθετου φόρου μεταβίβασης (διανομής) ακινήτου.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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).