



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 19/05/2015

Αριθμός απόφασης: 2088

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. 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».

γ. 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».

δ. 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. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγήτου, ΑΦΜ, κατοίκου Αργολίδας, περιοχή, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Φ.Μ.Α.		8.715,39 €
2				Φ.Μ.Α.		22.364,58 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις στην ανωτέρω παρ. 3 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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:

α) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της με αρ. δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος,του, Α.Φ.Μ., φόρος μεταβίβασης ακινήτου (κύριος και δημοτικός φόρος) ποσού 3.964,54 €, πλέον 4.753,85 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει του πορίσματος της απόέκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο:

Ο προσφεύγων, αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα και με ποσοστό 100%, ένα αγροτεμάχιο, άρτιο και οικοδομήσιμο επιφάνειας 4.035,00 τ.μ., στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματοςτου Δήμου, ιδιοκτησίας της Κας, βάσει του με αρ.συμβολαίου της συμβολαιογράφου Αθηνών Με την με αρ. δήλωσημεταβίβασης ακινήτου, δηλώθηκε τίμημα το ποσό των 4.321,00 € και αντικειμενική αξία το ποσό των 4.320,72 €. Το τίμημα σύμφωνα με το συμβόλαιο καταβλήθηκε με μετρητά από τον προσφεύγοντα στην πωλήτρια πριν τη σύνταξη του συμβολαίου και εκτός του γραφείου της συμβολαιογράφου.

Στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι σύμφωνα με το και με αρ. πρωτ.Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Πελοποννήσου, και κατά το μέρος που αφορά τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι το υπ' αριθμ.συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου συντάχθηκε με ανακριβή αξία, κατά 44.945,00 €.

β) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της με αρ.δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος,του, Α.Φ.Μ., φόρος μεταβίβασης ακινήτου (κύριος και δημοτικός φόρος) ποσού 10.165,72 €, πλέον 12.198,86 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει του πορίσματος της απόέκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο:

Ο προσφεύγων, αγόρασε κατά πλήρη κυριότητα και με ποσοστό 100%, ένα οικοπέδου, εντός οικισμού, του Δημοτικού Διαμερίσματος, του Δήμου, επιφάνειας 101,40 τ.μ., ιδιοκτησίας της Κας, βάσει του με αρ.συμβολαίου της συμβολαιογράφου Με την με αρ. δήλωσημεταβίβασης ακινήτου, δηλώθηκε τίμημα και αντικειμενική αξία το ποσό των 21.640,48 €. Το τίμημα σύμφωνα με το συμβόλαιο καταβλήθηκε με μετρητά από τον προσφεύγοντα στον πληρεξούσιο της πωλήτριας,, πριν τη σύνταξη του συμβολαίου και εκτός του γραφείου της συμβολαιογράφου.

Στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι σύμφωνα με το και με αρ. πρωτ.Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Πελοποννήσου, και κατά το μέρος που αφορά τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι το υπ' αριθμ.συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου συντάχθηκε με ανακριβή αξία, κατά 109.662,45 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Αυθαίρετος ο υπολογισμός των πρόσθετων φόρων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.με ποσοστό 120% σε όλες τις πράξεις ενώ το εύρος του Ν. 2523/1997 από 2% έως 120%,

2) Παραβιάζεται κατάφορα με την επιβολή πρόσθετων φόρων με ποσοστό προσαύξησης 120% η αρχή της αναλογικότητας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 1 παρ. 1 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: « Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

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,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 1 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.** Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης. ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 2 παρ. 4 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: «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** ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται. ».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο υπολογισμός των πρόσθετων φόρων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.είναι αυθαίρετος, κρίνεται ως αβάσιμος.

Η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 Σ., επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ώστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος

επιβολής των πρόσθετου φόρου σε όλες τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμη, ανακριβή ή δεν υποβάλλει δήλωση. Η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι αντικειμενική και επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πρόθεση του εκάστοτε φορολογούμενου να αποφύγει η όχι της πληρωμή του φόρου. Όμως το ποσοστό του ανά μήνα προσθέτου φόρου προσδιορίζεται μεν αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το εάν ο φορολογούμενος οικειοθελώς συμμορφώθηκε και υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση (1%), εάν από τον έλεγχο προέκυψε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση (2%) ή εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση (2,5%). Οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, ενέχει καθαυτόν στοιχείο αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/2012).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 4 του αρθ. 2 του Ν.2523/1997 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ.1 του αρθ. 26 του Ν.3943/2011 και ισχύει για Φύλλα Ελέγχου και Πράξεις Προσδιορισμού που εκδίδονται από 31/03/2011 και μετά «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν α) 60% για την εκπρόθεσμη επιβολή δήλωσης , β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς ή μη υποβολή δήλωσης.

Η θέσπιση ανώτατου ορίου προσθέτου φόρου εξασφαλίζει ακριβώς την εφαρμογή της αναλογικότητας, διότι θεσπίστηκε προκειμένου να μην επιβάλλονται υπέρμετροι πρόσθετοι φόροι σε σχέση με τον οφειλόμενο κύριο φόρο.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την υπηρεσία μας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α) , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------------------	-----------------------------------	----------------------------

1				Φ.Μ.Α.		8.715,39 €
2				Φ.Μ.Α.		22.364,58 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	3.961,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.753,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.715,39 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	10.165,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.198,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.364,58 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).