



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604521

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 11/12/2018

Αριθμός απόφασης 4973

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φορολογίας ΤΣΑ (Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων), έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου ΤΣΑ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καθώς και την από 21/6/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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 υπ' αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου ΤΣΑ, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 24.553,89 €, πλέον 12.276,94 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως κάτωθι:

Με το με αριθμό/1-10-2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου Αθηνών, ο προσφεύγων απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή ένα οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο, κείμενο στην περιοχή της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου Παλλήνης, πρώην κτηματικής περιφέρειας Χαρβατίου Κοινότητας Παλλήνης Αττικής, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου του Δήμου Παλλήνης, téως Δήμου Κρωπίας, στο υπ' αριθμόν (.....) Οικοδομικό τετράγωνο του άνω Δήμου,, και επί της οδού, εκτάσεως κατά τον τίτλο κτήσεως (ως αγροτεμάχιο) μέτρων τετραγωνικών έξι χιλιάδων σαράντα τριών και 0,82 (6.043,82) και κατόπιν της ένταξής του στο σχέδιο πόλεως και κατά νεότερη επιμέτρηση, μέτρων τετραγωνικών τεσσάρων χιλιάδων πεντακοσίων εννέα και 0,98 (4.509,98).

Το ανωτέρω ακίνητο ανήκε στους: α..... κατά δέκα τριακοστά δεύτερα (10/32) εξ' αδιαιρέτου, β) κατά έντεκα τριακοστά δεύτερα (11/32) εξ' αδιαιρέτου και γ) στη κατά έντεκα τριακοστά δεύτερα (11/32) εξ' αδιαιρέτου, οι οποίοι και το μεταβίβασαν στον προσφεύγοντα με το προαναφερόμενο συμβόλαιο.

Πριν την μεταβίβαση, προκειμένου να υπογραφεί το ανωτέρω αναφερόμενο συμβόλαιο πώλησης, ο προσφεύγων-αγοραστής και οι πωλητές υπέβαλλαν στην Δ.Ο.Υ Παλλήνης: δήλωση Φόρου Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) οι πωλητές και Δήλωση Τέλους Συναλλαγής ο προσφεύγων, επικαλούμενοι και ισχυριζόμενοι αμφότεροι ότι επί της ανωτέρω μεταβίβασης ισχύ έχουν οι διατάξεις του Ν 3427/2005, δεδομένου ότι οι πωλητές απέκτησαν το μεταβιβασθέν ακίνητο το έτος 2006 και συγκεκριμένα απέκτησαν αυτό πρωτοτύπως με την πράξη εφαρμογής της Πολεοδομικής Μελέτης της Δήμου Παλλήνης Αττικής, που κυρώθηκε με την υπ' αριθ. απόφαση του Νομάρχη Ανατολικής Αττικής, νόμιμα μεταγεγραμμένης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Σπάτων σε τόμοκαι αριθμό

Η ανωτέρω φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς αυτούς και θεώρησε ότι η μεταβίβαση υπάγεται σε Φ.Μ.Α., διότι τίτλος κτήσης των πωλητών ήταν όχι η ανωτέρω πράξη εφαρμογής αλλά το με αριθμό/29-6-1988 πωλητήριο συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Ελευσίνας, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ.-1993 πράξη αποδοχής κληρονομίας του Συμβολαιογράφου Κρωπίας, με τα οποία αυτοί είχαν αποκτήσει όχι οικόπεδο, αλλά αγροτεμάχιο εκτός σχεδίου πόλης.

Προκειμένου να υπογραφεί το συμβόλαιο υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα και τους πωλητές η με αριθμό-2009 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου και ο προσφεύγων κατέβαλε τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου, ποσού ύψους ευρώ 89.713 (ΦΜΑ 87.000, πλέον δημοτ. φόρος 3% 2.163, ήτοι σύνολο 89.713 ευρώ). Δηλωθείσα αξία μεταβίβασης, (δεδομένου ότι στην περιοχή δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα καθορισμού της αξίας αλλά των συγκριτικών στοιχείων) ύψους 800.000 ευρώ. Ο ως άνω φόρος καταβλήθηκε με το υπ' αριθ. 2009 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ Παλλήνης.

Κατά την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης ο προσφεύγων και οι πωλητές διατυπώσανε ρητή επιφύλαξη, συνημμένη στην ανωτέρω υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ Παλλήνης δήλωση ΦΜΑ .

Η επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρά από τη αρμόδια φορολογική αρχή μετά την παρέλευση απράκτου τριμήνου από την ημερομηνία υποβολής της μνημονευόμενης δήλωσης στις 28/12/2009, αφού η ανωτέρω επιφύλαξη διατυπώθηκε στις 29-9-2009.

Κατά της σιωπηρής απόρριψης ο προσφεύγων προσέφυγε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, το οποίο απέρριψε την προσφυγή του, με την με αριθμό/2015 απόφασή του, κατά της οποίας άσκησε έφεση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου το οποίο με την με αριθμό/2016 απόφασή του απέρριψε την έφεση του με το αιτιολογικό ότι η Πράξη Εφαρμογής Πολεοδομικής Μελέτης δεν αποτελεί τίτλο κτήσης κυριότητας.

Εν τω μεταξύ από την αρμόδια Δ.Ο.Υ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου με συνημμένη σε αυτήν την από 19-11-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

Κατά της ανωτέρω πράξης ο προσφεύγων άσκησε κατά άρθρο 63 ν. 4174/2013 την με αριθ. πρωτ./5-1-2015 Ενδικοφανή Προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Η ανωτέρω Διεύθυνση απέρριψε σιωπηρά την νομίμως κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ασκηθείσα Ενδικοφανή Προσφυγή του κατά της κατωτέρω πράξης, δια της παρόδου απράκτου της προθεσμίας των 90 ημερών, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ 1 του άρθρου 91 του ν. 4316/2014 .

Μετά την σιωπηρά απόρριψη αυτής ,ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών προσφυγή κατά αυτής, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της ανωτέρω πράξης και την φορολόγηση του με βάση τις διατάξεις περί τέλους συναλλαγής ακινήτων και όχι με τις διατάξεις για φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Το Τριμελές Διοικητικό Εφετείο με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση δέχτηκε ότι:

«Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρθηκαν στις σκέψεις 3, 4 και 5 καθώς και ότι: α) στον προσφεύγοντα μεταβιβάστηκε το ανωτέρω ακίνητο (οικόπεδο) με επαχθή αιτία (πώληση), β) οι πωλητές μεταβίβασαν αυτό το ακίνητο ως οικόπεδο μετά την 1.1.2006, όπως αυτό διαμορφώθηκε με την κυρωθείσα σχετική πράξη εφαρμογής της πολεοδομικής μελέτης και όχι ως αγροτεμάχιο που είχε περιέλθει σ' αυτούς προ της πράξης εφαρμογής, γ) η πράξη εφαρμογής μετά την κύρωση και μεταγραφή της κατέστη οριστική και αμετάκλητη, ενώ δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι αυτή αμφισβητήθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι πωλητές του ένδικου ακινήτου απέκτησαν πρωτοτύπως την κυριότητα του ακινήτου αυτού με βάση την κυρωθείσα και μεταγραφείσα πράξη εφαρμογής το έτος 2009 (δηλ. μετά την 1.1.2006) και επομένως η περαιτέρω μεταβίβασή του υπάγεται σε τέλος συναλλαγής, για την επιβολή του οποίου έπρεπε να έχει εκδοθεί η αντίστοιχη πράξη, και όχι σε φόρο μεταβίβασης κατά το βάσιμο σχετικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των άλλων λόγων της προσφυγής.

Επειδή, κατ' ακολουθία, πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της/5.1.2015 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε ο προσφεύγων κατά της/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Παλλήνης. Περαιτέρω, η υπόθεση να

αναπεμφθεί στη, Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προς τήρηση της νόμιμης διαδικασίας επιβολής του τέλους συναλλαγής επί της ανωτέρω μεταβίβασης. Τέλος, πρέπει να αποδοθεί στον προσφεύγοντα το καταβληθέν παράβολο, και να απαλλαγεί το Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του προσφεύγοντος, καθ' όσον δεν υποβλήθηκε σχετικό αίτημα (άρθρο 275 παρ.7 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).

Ακυρώνει την τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών επί της/5.1.2015 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε ο προσφεύγων κατά της/2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Παλλήνης.

Αναπέμπει την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, προς τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, κατά το σκεπτικό ».

Ακολουθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, σύμφωνα με την οποία το Διοικ. Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή υπάγεται σε Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων, συνέταξε την από 21/6/2018 έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την υπ' αρ./21-6-2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού φορολογίας ΤΣΑ., διαγράφοντας εξ' ολοκλήρου την υπ' αριθ./2014, κατόπιν ελέγχου εκδοθείσα πράξη Φ.Μ.Α. (ποσού 359.168,91€).

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

Α) Ενώ η αρμόδια φορολογική αρχή **εκτέλεσε την ανωτέρω δικαστική απόφαση με την προσβαλλόμενη πράξη**, επέβαλε φόρο επί ολοκλήρου του ποσού της αξίας του ακινήτου των 2.455.389 ευρώ αποκρύπτοντας και αγνοώντας ότι, για το μέχρι της αξίας των 800.000 ευρώ τμήμα της δηλωθείσης αξίας είχε καταβάλλει φόρο μεταβίβασης ακινήτου με την/29-9-2009 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου με την οποία αναγκάστηκε στην καταβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτου από ευρώ 89.713. Δηλωθείσα αξία μεταβίβασης (δεδομένου ότι στην περιοχή δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα καθορισμού της αξίας αλλά των συγκριτικών στοιχείων) 800.000 ευρώ. Ο φόρος αυτός καταβλήθηκε με το υπ' αριθμό/29-9-2009 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ Παλλήνης.)

Συνεπώς τα αρμόδια όργανα που συνέταξαν εξέδωσαν και υπέγραψαν την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη δεν συμμορφώθηκαν συνειδητά με την δικαστική απόφαση και του επέβαλλαν να καταβάλλει για το μέχρι των 800.000 ευρώ τμήμα της αξίας του ακινήτου διπλό φόρο δηλαδή και φόρο μεταβίβασης και τέλος συναλλαγής αφού ψευδώς εμφανίζουν και αποκρύπτουν τόσο από την έκθεση ελέγχου όσο και από την πράξη προσδιορισμού ότι για το ποσό μέχρι τις 800.000 είχε καταβάλλει ΦΜΑ 89.713 ευρώ).

Ήδη οι υπάλληλοι που συνέταξαν υπέγραψαν και εξέδωσαν την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη είναι υπόλογοι αφού με το να μην έχουν εφαρμόσει τη δικαστική απόφαση και να του παρακρατούν αδικαιολογήτως και παρανόμως τον καταβληθέντα , ΦΜΑ ήδη έχουν παραβιάσει :

1. Το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 το οποίο ορίζει ότι «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.» σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του Κώδικα διοικητικής διαδικασίας

όπως αυτό τροποποιήθηκε από την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 3242/2004 σύμφωνα με το οποίο «τα διοικητικά όργανα οφείλουν να προβαίνουν, αυτεπαγγέλτως, στις ενέργειες που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις εντός των οριζομένων, σχετικών, προθεσμιών. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται σχετική προθεσμία, η ενέργεια συντελείται εντός ευλόγου χρόνου, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το τρίμηνο.»

2. Τη διάταξη του άρθρου 259 του Π. Κ. σύμφωνα με την οποία «Υπάλληλος που με πρόθεση παραβαίνει τα καθήκοντα της υπηρεσίας του με σκοπό να προσπορίσει στον εαυτό του ή σε άλλον παράνομο όφελος ή για να βλάψει το κράτος ή κάποιον άλλο τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο ετών, αν η πράξη αυτή δεν τιμωρείται με άλλη ποινική διάταξη.» σε συνδυασμό με την με αριθμό 1721/2002 απόφαση του Αρείου Πάγου σύμφωνα με την οποία η παράβαση της υποχρέωσης της διοίκησης να συμμορφώνεται με τις ακυρωτικές αποφάσεις δημιουργεί προσωπική ευθύνη του παραβάτη προς αποζημίωση και αυτός διώκεται ποινικά για παράβαση καθήκοντος.

Β) Είναι μη νόμιμο να του επιβάλλεται για το ίδιο αντικείμενο υποχρέωση διπλής φορολόγησης και να καταβάλλει για την ίδια μεταβίβαση τόσο ΤΣΑ όσο και ΦΜΑ.

Γ) Το διατακτικό της ανωτέρω απόφαση είναι σαφές, δεχόμενο καθ' ολοκληρία την προσφυγή του να του επιβάλλει ΤΣΑ στην ένδικη μεταβίβαση χωρίς πρόστιμα τόκους και λοιπές προσαυξήσεις.

Δ) Η εκδούσα φορολογική αρχή όφειλε να συμψηφίσει το καταβληθέν αχρεωστήτως από αυτόν ως άνω ποσό των 89.713 ευρώ για φόρο μεταβίβασης, με το οφειλόμενο από την επιβολή του ΤΣΑ ποσό των 24.553,89 ευρώ **και να του επιστρέψει τη διαφορά δηλ. το ποσό των (89.713 - 24.553,89=) 65.153,11** το οποίο έχει καταβάλλει αχρεωστήτως με βάση τη Δικαστική απόφαση για φόρο μεταβίβασης και μάλιστα να του το επιστρέψει εντόκως.

Την υποχρέωση αυτή την είχε τόσο με βάση τη ανωτέρω εκδοθείσα δικαστική απόφαση όσο και με βάση την κείμενη νομοθεσία και την πάγια νομολογία που έχει διαμορφώσει το Συμβούλιο Επικρατείας αφού σε κάθε περίπτωση:

«Όταν δε το ποσό του ήδη προκαταβληθέντος φόρου είναι μεγαλύτερο του ποσού του φόρου που αναλογεί βάσει της υποβαλλομένης δηλώσεως, γεννάται, από της υποβολής της δηλώσεως αυτής, αξίωση προς επιστροφή του επιπλέον προκαταβληθέντος φόρου ως αχρεωστήτου. Η αξίωση αυτή υπόκειται σε τριετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε, κατά τα ανωτέρω, η αξίωση, ήτοι από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο υπεβλήθη η ρηθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 3664/1981 κ.ά.). Εξάλλου, η συμπλήρωση της εν λόγω τριετίας συνεπάγεται, μόνη αυτή, την παραγραφή της ως άνω αξιώσεως, χωρίς να απαιτείται προς τούτο πράξη της φορολογικής αρχής ή απόφαση δικαστηρίου, με την οποία να αναγνωρίζεται ως ειλικρινής η δήλωση, η οποία απετέλεσε τη βάση της αξιώσεως ούτε αναβιώνει η αξίωση αυτή με την έκδοση τέτοιας πράξεως ή δικαστικής αποφάσεως (ΣτΕ 3287/1979, ΣτΕ 3120/1988)

Όταν όμως, μετά από έλεγχο της ως άνω δηλώσεως (που απετέλεσε τη βάση της αξιώσεως επιστροφής), η φορολογική αρχή εκδώσει πράξη βεβαίωσης, με την οποία, ναι μεν, ανατρεπομένης της δηλώσεως, μεταβάλλεται, αυξανόμενη η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, πλην όμως και ο βάσει της εν λόγω πράξεως οφειλόμενος φόρος εξακολουθεί να είναι μικρότερος του προκαταβληθέντος, τότε για την προκύπτουσα διαφορά γεννάται νέα αξίωση επιστροφής, στηριζόμενη πλέον όχι στην ανατραπείσα δήλωση, αλλά στην καινούργια νομική και πραγματική βάση, την οποία συνιστούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και η ισχύς της βεβαιωτικής πράξεως ως νέου νομίμου τίτλου, σε αντικατάσταση της ανατραπείσας δηλώσεως. Αυτό, άλλωστε, παρά τη διατύπωσή της περί “αναβιώσεως”, επεδίωξε να ορίσει και ρητώς η διάταξη της παραγράφου 4

του άρθρου 1 του ν. 2120/1993 (Α' 24), με την οποία προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 7 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 και προβλέφθηκε ότι "Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δηλώσεως αναβιώνει από της κοινοποιήσεως φύλλου ή πράξεως ελέγχου" (βλ. και εισηγητική έκθεση επί της εν λόγω διατάξεως).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) ΘΕΜΑ: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή),

Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ([άρθρο 2](#) του ν. [4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 35](#) και στο στ' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 63](#) του Κ.Φ.Δ..».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Για τις δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 41 παρ. 4 και 30 παρ. 1 αυτού.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή με την από 04-05-2015 (αρ. κατ. ΠΡΦ/5-5-2015) προσφυγή του, ο προσφεύγων ζήτησε την ακύρωση της υπ' αρ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Επειδή με την υπ' αρ./2017 απόφασή του, το Διοικ. Εφετείο Αθηνών ακύρωσε την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, ήτοι τον τίτλο με τον οποίο καταλογίστηκε Φ.Μ.Α. κατόπιν ελέγχου.

Επειδή, με την ως άνω απόφαση, το Διοικ. Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι η εν λόγω μεταβίβαση ακινήτου, υπαγόταν σε Τ.Σ.Α. και όχι σε Φ.Μ.Α. και διέταξε την αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. προς τήρηση της νόμιμης διαδικασίας επιβολής Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων επί της ανωτέρω μεταβίβασης.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, σύμφωνα με την οποία το Διοικ. Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή υπάγεται σε Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων, συνέταξε την από 21/6/2018 έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την υπ' αρ./21-6-2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού φορολογίας ΤΣΑ., συνολικού ποσού 46.868,48€ (ΤΣΑ 24.553,89€ πλέον προσθετοί φόροι 22.314,59€) διαγράφοντας εξ' ολοκλήρου την υπ' αριθ./2014, κατόπιν ελέγχου εκδοθείσα πράξη Φ.Μ.Α. (ποσού 359.168,91€).

Σύμφωνα με την από 21-06-2018 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η αξία του εν λόγω ακινήτου προσδιορίστηκε στο ποσό των 2.455.389,00€, ήτοι: α) όσο είχε προσδιοριστεί και η προσωρινή αξία αυτού στην δήλωση Φ.Μ.Α. την οποία δεν απεδέχθει ο προσφεύγων και β) όσο είχε προσδιοριστεί στην έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ./2014 ακυρωθείσα από το Διοικ. Εφετείο Αθηνών πράξη Φ.Μ.Α..

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται ότι η εκδούσα φορολογική αρχή όφειλε να συμψηφίσει το καταβληθέν αχρεωστήτως από αυτόν ποσό των 89.713,00 ευρώ, για Φ.Μ.Α., που πλήρωσε με την υποβολή της δήλωσης, με το οφειλόμενο από την επιβολή του ΤΣΑ ποσό των 24.553,89 ευρώ **και να του επιστρέψει τη διαφορά δηλ. το ποσό των (89.713,00 - 24.553,89=) 65.153,11€, με βάση τη Δικαστική απόφαση, χωρίς πρόστιμα τόκους και λοιπές προσαυξήσεις.**

Επειδή ο προσφεύγων είχε υποβάλλει εμπρόθεσμα την δήλωση Φ.Μ.Α./2009 και καταβάλλει το ποσό του φόρου μεταβίβασης ύψους 89.713,00€ που αφορούσε τη συγκεκριμένη μεταβίβαση.

Επειδή το ΤΣΑ που προσδιορίστηκε από την Δ.Ο.Υ. (κατόπιν της απόφασης του Εφετείου) ανέρχεται σε ποσό ύψους 24.553,89 ευρώ, ενώ ο Φ.Μ.Α. που καταβλήθηκε βάσει δήλωσης (εμπρόθεσμα), επί της αξίας των 800.000,00€, ανερχόταν σε ποσό ύψους 89.713,00 ευρώ, ήτοι κατά πολύ μεγαλύτερος από το Τ.Σ.Α. που οφείλεται μετά τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου (89.713,00 > 24.553,89).

Επειδή, με την απόφαση του Διοικ. Εφετείου Αθηνών κρίθηκε ότι η επίμαχη μεταβίβαση υπαγόταν σε Τ.Σ.Α. Το γεγονός αυτό συνιστά επιγενόμενο λόγο και από την ημερομηνία κοινοποίησής της στον προσφεύγοντα, εκκινεί η προθεσμία παραγραφής της απαίτησής του κατά του Δημοσίου για επιστροφή του Φ.Μ.Α. ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Επειδή με την λόγω απόφαση του Εφετείου, καθίσταται ο καταβληθείς Φ.Μ.Α., ως αχρεωστήτως καταβληθείς, ο προσφεύγων θα πρέπει να υποβάλλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. για

την επιστροφή του Φ.Μ.Α., καθώς δεν υπάρχει σχετική μνεία στην ως άνω απόφαση του Διοικ. Εφετείου Αθηνών.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης έχει εκδόσει την υπ' αρ./21-06-2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού φορολογίας Τ.Σ.Α., με συντελεστή 1%, επί της αξίας του ακινήτου όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ήτοι 2.455.389,00€, με οφειλόμενα τέλη ποσού ύψους 24.553,89€. Η πράξη αυτή θα έπρεπε να εκδοθεί χωρίς το πρόστιμο των διατάξεων της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (πρόστιμο και τόκοι), και τούτο διότι με την εμπρόθεσμη δήλωση Φ.Μ.Α. είχε προκύψει φόρος 89.713,00€, ο οποίος έχει ήδη καταβληθεί, ενώ με την πράξη Τ.Σ.Α. το ποσό των τελών που προκύπτει για καταβολή, μετά τον έλεγχο της αξία του ακινήτου, ανέρχεται σε 24.553,89€, ήτοι ποσό που υπολείπεται του Φ.Μ.Α. που καταβλήθηκε.

(Σημειώνεται ότι κατά της Δ.ΕφΑθ./2017, η Α.Α.Δ.Ε. έχει ασκήσει την από 09-10-2017 – Τμήμα Β' Αναίρεση)

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ζητά την έντοκη επιστροφή του Φ.Μ.Α. που κατέβαλε, το αίτημα αυτό απορρίπτεται καθώς προβάλλεται το πρώτον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 23/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φορολογίας ΤΣΑ, ήτοι:

α) την **απόρριψη** όσον αφορά την έντοκη επιστροφή του Φ.Μ.Α. και

β) την **αποδοχή** όσον αφορά την επιβολή Τ.Σ.Α χωρίς πρόστιμο και τόκους και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .