



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-05-2019

Αριθμ. Αποφ.: 1135

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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), όπως ισχύει.

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων*

καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54Α του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τη με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54Α του ν. 4174/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 Α του ν. 4174/2013 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού τεσσάρων χιλιάδων δέκα πέντε ευρώ και δύο λεπτών (4.015,02€) για τη μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 54 Α του ν. 4174/2103.

Από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος γραφείου στον προσφεύγοντα συμβολαιογράφο, για την ορθή εφαρμογή του αρ. 54 Α του ν. 4174/2013. Εξετάστηκαν τα ακόλουθα συμβολαιογραφικά έγγραφα έτους 2017, που είχαν συνταχθεί από τον προσφεύγοντα :

α/α	Αριθμός και ημερομηνία σύνταξης συμβολαίου	Αιτία σύνταξης συμβολαίου
1		Πώληση Οριζοντίων Ιδιοκτησιών
2		Πώληση Οριζοντίων Ιδιοκτησιών
3		Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς
4		Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς
5		Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς
6		Δήλωση Αποδοχής Κληρονομιάς

Από τον έλεγχο προέκυψαν οι παρακάτω παραβάσεις :

α) δε μνημονεύθηκαν και δεν επισυνάφθηκαν τρεις υπεύθυνες δηλώσεις (ν.1599/86) περί μη υποχρέωσης δήλωσης ποσοστών εξ αδιαθέτου για τα έτη 2012 και 2013 (με ισχύ πιστοποιητικού του άρθρου 54 Α του ν. 4174/2013) των εκ διαθήκης κληρονόμων στο συμβόλαιο αποδοχής κληρονομιάς.

Συγκεκριμένα, δε μνημονεύθηκαν και δεν επισυνάφθηκαν οι παρακάτω υπεύθυνες δηλώσεις από τους εκ διαθήκης κληρονόμους για τα εξ αδιαθέτου ποσοστά:

- 1) Κληρονόμος εξ αδιαθέτου (για τα έτη 2012-2013), ποσοστό 18,75% π.κ. εξ αδιαθέτου κατοικίας κύριων χώρων συνολικού εμβαδού 114,39 τμ και βοηθητικού χώρου 60,00 τμ εντός οικοπέδου στο (Κληρονόμοι εκ διαθήκης, για τα έτη 2014-2016, κατά ποσοστό 30% π.κ. και κατά ποσοστό 20% π.κ.).
- 2) Κληρονόμοι εξ αδιαθέτου (για έτη 2012-2013), ποσοστό 25% π.κ. εξ αδιαθέτου και, ποσοστό 37,5% π.κ. εξ αδιαθέτου, διαιρετού κατά χρήση τμήματος οικοπέδου 368,79 τμ (με ποσοστό συμμετοχής στο όλο 310/1000) εκ μείζονος οικοπέδου 1.188,82 τμ στο (εκτός ΑΠΑΑ). Κληρονόμος εκ διαθήκης για τα έτη 2014-2016 κατά ποσοστό π.κ. 100%

β) μνημονεύθηκαν και επισυνάφθηκαν τα πιο κάτω πιστοποιητικά, χωρίς ωστόσο να είναι τα προσήκοντα για τους παρακάτω λόγους:

α/α	Αριθμός και ημερομηνία συμβολαιογραφικού εγγράφου	Αριθμ. πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ	Α.Τ.ΑΚ.	Αναλυτική περιγραφή μη ταύτισης
1				Για το έτος 2014 δεν έχουν αναγραφεί ορθά τα τ.μ. της οριζόντιας μετά την τακτοποίηση ν. 4178/2013 (διαφορά 27,13 τ.μ.)
2		Το με αρ. πρωτ.	α) ισόγεια οικία με βοηθ. Χώρο εντός οικοπέδου β) ποσοστό αδόμητου	Απόκλιση 24 τ.μ. του α (δομημένο οικόπεδο) πλέον της

			οικοπέδου	προβλεπόμενη 2%, ήτοι ορθό εμβαδό 1.044,00 τμ αντ 1.000,00 τμ εντός Τ.Κ. Κατά τα λοιπά τα περιγραφικά στοιχεία είναι ορθά.
3	.....	Το με αρ. πρωτ..... της Δ.Ο.Υ.	α) βοσκότοπος εμβαδού 4.000,00 τμ β)) βοσκότοπος εμβαδού 2.000,00 τμ	Μη ταύτιση στο είδος ακινήτου, στο συμβόλαιο τα α & β έχουν αναγραφεί ως αγροτεμάχια. Κατά τα λοιπά τα περιγραφικά στοιχεία είναι ορθά.
4	.....	.....	.....	Χωρίς πρόσοψη. Επιπλέον δηλώθηκε διαιρετό αυτοτελές τμήμα οικοπέδου (ποσοστό 37,5% εμβαδού 368,79 τμ) αντί του ορθού κατά χρήση (ποσοστό 37,5% εκ μείζονος οικοπέδου

				1.188,82 τμ στο οποίο συμμετέχει με 310/1000). Κατά τα λοιπά, τα περιγραφικά στοιχεία είναι ορθά.
5	.....	.....	.....	Ποσοστό 100% σε διαιρετό κατά χρήση τμήματος οικοπέδου (368,779 τμ) εκ μείζονος οικοπέδου 1.188,82 τμ στο οποίο συμμετέχει με 310/100 αντί της περιγραφής του πιστ/κού, ήτοι ποσοστό 37,83276% εκ του μείζονος 974,79 τμ. Το τελικό φορολογητέο εμβαδό ανέρχεται σε 368,79 τμ. Κατό τα λοιπά τα περιγραφικά στοιχεία είναι ορθά.
6	.....	.....	.....	Ποσοστό 100% σε διαιρετό κατά χρήση

				τμήματος οικοπέδου (368,779 τμ) εκ μείζονος οικοπέδου 1.188,82 τμ στο οποίο συμμετέχει με 310/1000 αντί της περιγραφής του πιστ/κού ποσοστό 37,83276% εκ του μείζονος 974,79 τμ. Το τελικό φορολογητέο εμβαδό ανέρχεται σε 368,79 τμ, κατά τα λοιπά τα περιγραφικά στοιχεία είναι ορθά.
--	--	--	--	---

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013 ύψους 4.015,02€.

Το ως άνω πρόστιμο του άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου ως ακολούθως:

A/A	Αριθμός πιστοποιητικού	Αριθμός & Ημερομηνία συμβολ/κού εγγράφου	ΑΤΑΚ	Φορολογη-τέα αξία του ακινήτου	Ποσό προστίμου (προηγούμενη στήλη επί 1‰)	Τελικό ποσό προστίμου
1				415.028,61€	415,02€	415,02€

2	.....	.....	βοσκότοπος (4.000,00τ.μ)	5.720,00€	5,72€	600,00€
3	.....	.....	βοσκότοπος (2.000,00τ.μ)	1.440,00€	1,44€	600,00€
4	Δε μνημονεύθηκε -δεν επισυνάφθηκε	.....	-	97.379,98€	97,37€	600,00€
5	Δε μνημονεύθηκε -δεν επισυνάφθηκε	.....	-	97.379,98€	97,37€	600,00€
6*	Δε μνημονεύθηκε -δεν επισυνάφθηκε	.....	-	4.794,27€	4,75€	600,00€
7**	.....	.....	..... .....	4.794,27	4,75€	600,00€
					ΣΥΝΟΛΟ	4.015,02€

*για το συγκεκριμένο ακίνητο (εκτός ΑΠΑΑ) η φορολογητέα αξία προσδιορίστηκε με συγκριτικά στοιχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με χρόνο φορολογίας τον χρόνο σύνταξης συμβολαίου, κατόπιν του με αρ. Δ.Α.Π. της Δ.Ο.Υ. Οι λοιπές αξίες ακινήτων υπολογίστηκαν με φύλλα αντικειμενικού προσδιορισμού κατά το χρόνο σύνταξης συμβολαίου.

**αφορούν στο ίδιο ακίνητο και τον ίδιο ΑΦΜ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής, διότι όπως προκύπτει από το σώμα της, αυτή εξεδόθη βάσει του υπ' αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων. Επίσης είναι νομικά πλημμελής, διότι δεν αναγράφεται σ' αυτή το πρόστιμο που του επιβλήθηκε για καθεμιά από τις επτά παραβάσεις που του αποδίδονται στην έκθεση ελέγχου. Τέλος, η προσβαλλόμενη πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου δεν αναφέρουν και δεν περιγράφουν επακριβώς και με σαφήνεια ποιες ακριβώς είναι οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε.
2. Όταν η περίπτωση λάθους στην περιγραφή του ακινήτου δε συνεπάγεται την καταβολή μειωμένου φόρου δεν είναι νόμω επιτρεπτή η επιβολή προστίμου. Αναφορικά με τις σχετικές εγκύκλιους, ο προσφεύγων αναφέρει ότι η εγκύκλιος δεν έχει άμεση νομική ισχύ, δεν μπορεί να αποτελέσει νομοθετικό θεμέλιο πράξης καταλογισμού του φόρου ή του προστίμου και δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα. Αναφέρει ακόμα ότι η εν λόγω διάταξη (αρ. 54 Α του ν. 4174/2013) δεν έχει συμπεριληφθεί στον Κώδικα των Συμβολαιογράφων.

3. Αντιφατικότητα από μέρους της Δημόσιας Διοίκησης όταν ανέχεται τη διαφορετικότητα στη φορολογική απεικόνιση του ακινήτου με σκοπό τη μη καταβολή μικρότερου ΕΝΦΙΑ, ενώ η πράξη ελέγχου απαιτεί να συντρέχουν σωρευτικά (κι όχι διαζευκτικά), τόσο η ορθότητα της φορολογικής ταυτότητας του ακινήτου, όσο και η μη επιβολή μειωμένου φόρου.
4. Αναφορικά με το Συμβόλαιο υπ αριθμ., ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα του επιβλήθηκε πρόστιμο 145,02€, ήτοι ποσοστό 1% επί της συνολικής αντικειμενικής αξίας του συμβολαίου, αντί επί της φορολογητέας αξίας μόνο του εν λόγω ακινήτου.
5. Αναφορικά με το συμβόλαιο, τα ακίνητα χαρακτηρίζονται ως οικόπεδα ή ως αγροτεμάχια. Αυτός είναι ο μοναδικός – νομικά και πολεοδομικά – ορθός τρόπος προσδιορισμού του είδους του μεταβιβαζόμενου ακινήτου. Στην προκειμένη περίπτωση το πιστοποιητικό χορηγήθηκε χειρόγραφα από τη Δ.Ο.Υ. (καθ' όσον αφορούσε κληρονομιά) και στο οποίο ανεγράφη με το χέρι η λέξη βοσκοτόπια, ενώ ουδόλως διορθώθηκε η αναγραφείσα ιδιότητα του ακινήτου ως αγρός, συνεπώς αναγνωρίστηκε και από τη Δ.Ο.Υ. η σύνομη και προσήκουσα αναγραφή της λέξης «αγρός». Επιπλέον, ακόμη και το αρμόδιο για τις μεταβιβάσεις τμήμα Κεφαλαίου δέχεται κατά πάγια τακτική τη λέξη αγροτεμάχιο χωρίς περαιτέρω εξειδίκευση με εξαίρεση αν είναι αρδεύόμενο ή όχι.
6. Αναφορικά με το συμβόλαιο ο προσφεύγων αναφέρει ότι για κάθε έτος οι κληρονόμοι δήλωναν ορθώς το ακίνητο που τελικά κληρονόμησαν, το δικαίωμα το οποίο πράγματι είχαν στο αντίστοιχο έτος, ήτοι τα έτη 2012-2013 ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, αντίστοιχα και στη συνέχεια ως εκ διαθήκης κληρονόμοι. Ουδμία απώλεια φόρου ή ζημιά δεν προκύπτει για το ελληνικό δημόσιο από τη μη προσκόμιση της σχετικής υπεύθυνης δήλωσης.
7. Για το οικόπεδο που βρίσκεται εντός του οικισμού «.....» της τοπικής κοινότητας του Δήμου, με ολικό εμβαδό 1.188,82 τ.μ., αναγνωρίζει ότι η φορολογική απεικόνιση του ακινήτου δεν ήταν η προσήκουσα, πλην όμως ήταν πρόδηλο στον ίδιο ότι επρόκειτο για το ίδιο ακίνητο και ότι δεν απαιτούνταν η υποβολή διορθωτικής δήλωσης, διότι ο κληρονόμος φορολογήθηκε υπέρ του δέοντος.
8. Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με σαφήνεια κατά πόσο τα καταλογιζόμενα ποσά για τις από α/α 2 έως και α/α 7 παραβάσεις προσδιορίστηκαν απευθείας στο ποσό των 600€ ή αν του καταλογίστηκε το ποσό των 300,00€ με την επιβαρυντική περίπτωση της υποτροπής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να ακυρωθούν, διότι υποτροπή υφίσταται μόνο στην περίπτωση που μετά από έλεγχο και επιβολή της προβλεπόμενης κύρωσης, διαπιστωθεί σε επόμενο έλεγχο η διάπραξη της ίδιας παράβασης και όχι διαφορετικές παραβάσεις διαπιστούμενες στον ίδιο φορολογικό έλεγχο.

9. Θα πρέπει να τηρηθεί η αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την οποία η κύρωση πρέπει να είναι ανάλογη του ύψους του φόρου που διέφυγε ή είναι πιθανόν να διαφύγει ενόψει της τελεσθείσας παράβασης και όχι το ύψος της συναλλαγής, εν προκειμένω της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Αναφορικά με τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54^A §1 του ν. 4174/2013 : «1. Απαγορεύεται κάθε υποσχετική ή εκπαινετική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει, ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο και έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις, έχει ρυθμίσει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Τα παραπάνω ισχύουν και για τη σύνταξη περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού. Στην περίπτωση αυτή το πιστοποιητικό προσκομίζεται μόνον από τον επισπεύδοντα τον εκούσιο πλειστηριασμό. Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α., που αφορά ακίνητο πτωχού, ακίνητο το οποίο ανήκει σε υπό εκκαθάριση νομικό πρόσωπο ή κληρονομαίο ακίνητο για το οποίο έχει οριστεί εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς, χορηγείται, αντίστοιχα, στον, κατά το χρόνο χορήγησης αυτού, σύνδικο της πτώχευσης, στον εκκαθαριστή του νομικού προσώπου, στον εκτελεστή διαθήκης ή στον εκκαθαριστή κληρονομιάς, εφόσον το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. και εφόσον έχει καταβληθεί φόρος ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από αυτόν για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης αποδοχής κληρονομιάς μνημονεύεται και επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο το πιστοποιητικό του πρώτου εδαφίου για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Για τα έτη κατά τα οποία υπόχρεος ήταν ο κληρονομούμενος το πιστοποιητικό χορηγείται εφόσον έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό και στο δικαίωμα επί του ακινήτου που κληρονομείται ή εφόσον ο κληρονομούμενος έχει νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο γι' αυτό.

Ειδικά κατά το έτος 2015, το πιστοποιητικό χορηγείται για τα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014.

Δεν απαιτείται η μνημόνευση, επισύναψη ή προσκόμιση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. στη μονομερή εξάλειψη υποθήκης ή στην άρση κατάσχεσης ή στην παραχώρηση υποθήκης ή προσημείωσης για εξασφάλιση δικαιωμάτων του Ελληνικού Δημοσίου. Σε κάθε περίπτωση θεωρείται έγκυρη η μνημόνευση, επισύναψη ή προσκόμιση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., στο οποίο το κτίσμα αποτυπώνεται με απόκλιση της επιφάνειάς του μέχρι πέντε (5) τετραγωνικά μέτρα και το γήπεδο ή το οικόπεδο αποτυπώνονται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) της

επιφάνειάς τους ή παραλείπονται ή αναγράφονται εσφαλμένα στοιχεία που δεν επηρεάζουν τη φορολογική ταυτότητα του ακινήτου και δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του ίδιου άρθρου : «Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο (πληροφορίες και στοιχεία) του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία χορήγησής του και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1182/2018: 1. Το έτος 2018 διενεργούνται έλεγχοι γραφείου από τα Τμήματα ή Γραφεία Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής του [άρθρου 54Α](#) του ν. [4174/2013](#) (Α'170) από συμβολαιογράφους ή/και από υποθηκοφύλακες.

2. Οι προς έλεγχο υποθέσεις κατατάσσονται ανά υπηρεσία, κατόπιν εφαρμογής κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων, τα οποία δε δημοσιοποιούνται, ως Παράρτημα της παρούσας.

3. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης επιβολής του προστίμου της [παρ. 6](#) του [άρθρου 54Α](#) του ν. [4174/2013](#) έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1186/2018:

Β. Έλεγχος ως προς την ορθότητα του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α..

Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. θεωρείται ορθό, εφόσον πληρούνται τα αναφερόμενα αναλυτικά πιο κάτω. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ανακριβές. 1. Στοιχεία οικοπέδων (εντός σχεδίου ή οικισμού) και κτισμάτων (εντός & εκτός σχεδίου).

Ελέγχεται η ορθότητα των στοιχείων της διεύθυνσης των ακινήτων, τα οποία θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα στοιχεία της συμβολαιογραφικής πράξης. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στο πιστοποιητικό ταυτίζονται ο νομός, ο δήμος ή η κοινότητα, το δημοτικό ή το κοινοτικό διαμέρισμα, στα οποία βρίσκεται το ακίνητο και διαφοροποιείται η οδός, ο αριθμός ή η θέση από τα αναγραφόμενα στον τίτλο κτήσης, το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό, εφόσον είναι πρόδηλο στο συμβολαιογράφο ότι πρόκειται για το ίδιο ακίνητο.

Ελέγχεται αν είναι ορθά συμπληρωμένη η στήλη «Προσόψεις» της οδού ή των οδών στις οποίες έχει πρόσοψη ή προσόψεις το ακίνητο καθώς και αν είναι ορθά συμπληρωμένα η οδός ή οι οδοί που περικλείουν το ακίνητο (εφόσον είναι δυνατός ο εντοπισμός τους από τους χάρτες της εφαρμογής του ΟΠΣ Περιουσιολογίου). Στην περίπτωση κατά την οποία το ακίνητο έχει περισσότερες των δύο προσόψεων και στο πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. έχουν αναγραφεί μόνο οι δύο εξ αυτών, το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό, εφόσον δεν επηρεάζεται η Τ.Ζ. ή η φορολογητέα αξία του ακινήτου. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις που το οικόπεδο ή το κτίσμα έχει αναγραφεί στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων για όλα ή κάποια από τα έτη με δύο προσόψεις, ενώ αυτό έχει περισσότερες ή λιγότερες ή είναι τυφλό, εκτός από τις περιπτώσεις που η πρόσοψη του ακινήτου, η οποία δεν έχει δηλωθεί, επηρεάζει αυξητικά τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.. Επίσης το πιστοποιητικό θεωρείται

ορθό αν για όλα ή κάποια από τα έτη δεν αναγράφονται όλες ή κάποιες προσόψεις για ακίνητα εκτός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας (ΑΠΑΑ), για πιστοποιητικά που αφορούν τα έτη μέχρι και το έτος 2013.

Ελέγχεται η στήλη της ένδειξης ΑΠΑΑ, η οποία πρέπει να είναι συμπληρωμένη με την ένδειξη 1 όταν το οικοπέδο, επί του οποίου βρίσκεται το κτίσμα, βρίσκεται σε περιοχή εντός συστήματος ΑΠΑΑ και με την ένδειξη 2 όταν το οικοπέδο, επί του οποίου βρίσκεται το κτίσμα, βρίσκεται σε περιοχή εκτός συστήματος ΑΠΑΑ ή πρόκειται για αγροτεμάχιο.

Ελέγχεται η ορθότητα της κατηγορίας και ο όροφος του ακινήτου. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν για όλα ή κάποια από τα έτη έχει αναγραφεί επ' αυτού κατηγορία ακινήτου μονοκατοικία αντί κατηγορίας ακινήτου κατοικία.

Ελέγχεται η επιφάνεια κύριων και βοηθητικών χώρων του κτίσματος καθώς και η επιφάνεια του οικοπέδου. **Το κτίσμα μπορεί να αποτυπώνεται στο πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. με απόκλιση της επιφάνειάς του μέχρι πέντε (5) τετραγωνικά μέτρα και το οικοπέδο να αποτυπώνεται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) της επιφάνειάς του.** Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν οικοπέδο ή κτίσμα έχει αναγραφεί για όλα ή κάποια από τα έτη με επιφάνεια μεγαλύτερη του τίτλου του ή, αν δεν υπάρχει τίτλος, με επιφάνεια μεγαλύτερη της πραγματικής του κατάστασης. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στο συμβολαιογραφικό έγγραφο αναγράφονται στοιχεία οικοπέδου διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στον τίτλο κτήσης, λόγω νεότερης καταμέτρησης, τότε το πιστοποιητικό για τα έτη έως και 2013 θα εκδοθεί με τα περιγραφικά στοιχεία του τίτλου κτήσης, ενώ για το έτος 2014 και επόμενα έτη ισχύουν τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις της [παραγράφου 5](#) του [άρθρου 1](#) του ν. [4223/2013](#). Στα κτίσματα που ανήκουν στην κατηγορία των ειδικών κτιρίων καθώς και στις μονοκατοικίες ελέγχεται η αναγραφή των στοιχείων του οικοπέδου, εφόσον αυτά βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού, ή του γηπέδου, αν βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή οικισμού.

Επιπλέον ελέγχεται πάντα η αναγραφή του οικοπέδου και στις εξής περιπτώσεις:

- α) Σε κατοικίες ή επαγγελματικές στέγες ή αποθήκες ή θέσεις στάθμευσης επί οικοπέδου (εντός ή εκτός ΑΠΑΑ), για το οποίο (οικόπεδο) δεν υπάρχει πλήρης σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας.
- β) Όταν το οικοπέδο, επί του οποίου βρίσκεται το κτίσμα, βρίσκεται σε περιοχή εκτός συστήματος ΑΠΑΑ.
- γ) Σε κτίσματα επί οικοπέδου εντός συστήματος ΑΠΑΑ με πλήρη σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, τα οποία δεν πληρούν τον κανόνα της πολυκατοικίας (κάθε πολυώροφη οικοδομή εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους, υφιστάμενους ή μελλοντικούς, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο, ή η οικοδομή που, ανεξάρτητα από τον αριθμό των ορόφων, έχει κτισμένη επιφάνεια συνολικού εμβαδού 500 τ.μ.).

Ελέγχεται το έτος κατασκευής του κτίσματος. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν για όλα ή κάποια από τα έτη αναγράφεται διαφορετικό έτος ανέγερσης του κτίσματος, αποκλειστικά στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες δεν μειώνεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. εξ αυτού του λόγου.

Ελέγχεται το είδος του εμπράγματος δικαιώματος και το ποσοστό συνιδιοκτησίας, που αναλογεί στο κτίσμα ή στο οικοπέδο.

Ελέγχεται το έτος γέννησης του επικαρπωτή του κτίσματος ή του οικοπέδου. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν για όλα ή κάποια από τα έτη αναγράφεται διαφορετικό έτος γέννησης επικαρπωτή, αποκλειστικά στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες δεν μειώνεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. εξ αυτού του λόγου.

2. Στοιχεία γηπέδων

Ελέγχεται η ορθότητα των στοιχείων της διεύθυνσης των γηπέδων, τα οποία θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα στοιχεία της συμβολαιογραφικής πράξης. Σημειώνεται ότι η διεύθυνση του ακινήτου θεωρείται ορθή ανεξάρτητα αν αναγράφεται σύμφωνα με το ν. [2539/1997](#) (ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΣ) ή το ν. 3852/2010 (ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ). Ελέγχεται αν η πρόσοψη του γηπέδου σε οδό είναι ορθά συμπληρωμένη. Ελέγχεται αν είναι συμπληρωμένη ορθά η στήλη της απόστασης του γηπέδου από θάλασσα ή λιμνοθάλασσα. Ελέγχεται αν, στις περιπτώσεις που το γήπεδο είναι αρδευόμενο, έχει συμπληρωθεί η οικεία ένδειξη.

Ελέγχεται η επιφάνεια του γηπέδου, η οποία μπορεί να αποτυπώνεται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) από την πραγματική συνολική του επιφάνεια. Η επιφάνεια του γηπέδου μπορεί να επιμερίζεται σε περισσότερες στήλες ανάλογα με το χαρακτηρισμό της εδαφικής έκτασης (δηλαδή μονοετής ή πολυετής καλλιέργεια, βοσκότοπος, δασική έκταση κ.λπ.). Ελέγχεται ο χαρακτηρισμός του γηπέδου. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν το γήπεδο έχει αναγραφεί για όλα ή κάποια από τα έτη με επιφάνεια μεγαλύτερη του τίτλου του ή, αν δεν υπάρχει τίτλος, με επιφάνεια μεγαλύτερη της πραγματικής του κατάστασης.

Ελέγχεται η επιφάνεια των κτισμάτων που υπάρχουν στο αγροτεμάχιο καθώς και η ορθή αναγραφή της κατηγορίας αυτών (κατοικία, γεωργικά κτίσματα, ειδικά κτίρια κ.λπ.).

Ελέγχεται το είδος του εμπράγματος δικαιώματος και το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του γηπέδου.

Ελέγχεται το έτος γέννησης του επικαρπωτή του γηπέδου. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν για όλα ή κάποια από τα έτη αναγράφεται διαφορετικό έτος γέννησης επικαρπωτή, αποκλειστικά στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες δεν μειώνεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. εξ αυτού του λόγου....

Δ. Διαδικασία επιβολής προστίμου

Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης ότι τα πιστοποιητικά που έχουν μνημονευθεί και επισυναφθεί στα ελεγχόμενα συμβολαιογραφικά έγγραφα δεν ανταποκρίνονται στα αναφερόμενα στις πιο πάνω ενότητες Β και Γ κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα, προκειμένου να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις σχετικά με την επικείμενη πράξη επιβολής προστίμου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος.

Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου από τον υπάλληλο, στον οποίο έχει ανατεθεί αυτός, με την οποία αιτιολογείται η παράβαση.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο συμβολαιογράφος και ο φύλακας μεταγραφών /προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου είναι το ίδιο πρόσωπο, το πρόστιμο επιβάλλεται με χωριστή πράξη για κάθε ιδιότητα αυτού.

Για τον υπολογισμό του προστίμου λαμβάνεται υπόψη η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, όπως αυτή αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβολαιογραφικό έγγραφο και επί της οποίας έχει επιβληθεί ο οικείος φόρος.

Σε περίπτωση υποτροπής του συμβολαιογράφου ή του φύλακα μεταγραφών /προϊσταμένου του κτηματολογικού γραφείου εκδίδεται χωριστή πράξη επιβολής προστίμου. Υποτροπή θεωρείται η μη επισύναψη ή η επισύναψη ανακριβούς πιστοποιητικού του [άρθρου 54Α](#) του ν. [4174/2013](#) σε επόμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τηρήθηκε επακριβώς η διαδικασία του ελέγχου όπως αυτή ορίστηκε με τις ως άνω ΠΟΛ. 1182/18 και 1186/2018, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 7 του αρ. 54 Α του ν. 4174/2013, επιπλέον ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα υποδείγματα 1 και 2 που αφορούν αντίστοιχα το «Σημείωμα Διαπιστώσεων ορθής εφαρμογής άρθρου 54 Α του ν 4174/2013» και «Έκθεση Ελέγχου για την εφαρμογή του αρ. 54 Α του ν 4174/2013», όπως αυτά ορίστηκαν και επισυνάφθηκαν στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 154401 ΕΞ 2018 ΕΜΠ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου.

Επειδή, τόσο οι παραβάσεις όσο και το πρόστιμο που επιβλήθηκε για καθεμία από αυτές αναγράφονται αναλυτικά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και στην Έκθεση Ελέγχου αντίστοιχα, σε αντίθεση με τα όσα επικαλείται ο προσφεύγων, ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό: (περί του 1% επί της συνολικής αντικειμενικής αξίας)

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 6 του άρθρου 54 Α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο παρόν άρθρο, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1%) επί της αξίας του ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, που περιγράφεται σε συμβολαιογραφικό έγγραφο ή άλλη πράξη που προβλέπεται στο παρόν άρθρο, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από τριακόσια (300) ευρώ ούτε ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής το πρόστιμο διπλασιάζεται.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015:

3. Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρο 54Α) Σύμφωνα με την [παρ. 6 του άρθρου 54Α](#), όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με την [παρ. 3 του άρθρου 5](#) του ν.[4330/2015](#), οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1%) επί της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι

κατώτερο από 300 ευρώ ούτε ανώτερο από 1.000 ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής το πρόστιμο διπλασιάζεται.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το συμβόλαιο μεταβιβάστηκαν συνολικά επτά οριζόντιες ιδιοκτησίες η Δ.Ο.Υ. επέβαλλε πρόστιμο ποσού 415,02€ το οποίο ισοδυναμεί με το 1‰ του συνολικού ποσού του υπ' αριθμ. συμβολαίου, ήτοι 415.028,61€, το ποσό όμως αυτό αφορά το σύνολο των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών, που στην προκειμένη περίπτωση είναι επτά (7) οριζόντιες ιδιοκτησίες με ξεχωριστά ΑΤΑΚ, όταν το σφάλμα παρουσιάστηκε μόνο στο πιστοποιητικό του ακινήτου με ΑΤΑΚ (βοηθητικός χώρος ξενοδοχείου στα επί της οδού με ολική επιφάνεια 63,13 τ.μ. που τακτοποιήθηκε βάσει των διατάξεων του ν. 4178/2013), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να γίνει δεκτός και να προσδιοριστεί το πρόστιμο βάσει της αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου.

Επειδή η αξία του συγκεκριμένου ακινήτου όπως αυτή προκύπτει από το σχετικό Φύλλο Υπολογισμού (Φ.Υ.) αντικειμενικής αξίας που προσαρτήθηκε στην με αρ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου ανέρχεται σε 52.587,29 (και όχι 19.628,34€ όπως λανθασμένα επικαλείται ο προσφεύγων), το 1‰ αντιστοιχεί σε 52,59€ < 300,00€ και συνεπώς θα επιβληθεί το ελάχιστο δυνατό πρόστιμο που ορίζεται στα 300,00€.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό: (περί του χαρακτηρισμού των γεωτεμαχίων)

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1186/2018:

Β. Έλεγχος ως προς την ορθότητα του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α..

Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. θεωρείται ορθό, εφόσον πληρούνται τα αναφερόμενα αναλυτικά πιο κάτω. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ανακριβές. 1. Στοιχεία οικοπέδων (εντός σχεδίου ή οικισμού) και κτισμάτων (εντός & εκτός σχεδίου). Ελέγχεται η ορθότητα των στοιχείων της διεύθυνσης των ακινήτων, τα οποία θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα στοιχεία της συμβολαιογραφικής πράξης. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στο πιστοποιητικό ταυτίζονται ο νομός, ο δήμος ή η κοινότητα, το δημοτικό ή το κοινοτικό διαμέρισμα, στα οποία βρίσκεται το ακίνητο και διαφοροποιείται η οδός, ο αριθμός ή η θέση από τα αναγραφόμενα στον τίτλο κτήσης, το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό, εφόσον είναι πρόδηλο στο συμβολαιογράφο ότι πρόκειται για το ίδιο ακίνητο...

2. Στοιχεία γηπέδων Ελέγχεται η ορθότητα των στοιχείων της διεύθυνσης των γηπέδων, τα οποία θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα στοιχεία της συμβολαιογραφικής πράξης. Σημειώνεται ότι η διεύθυνση του ακινήτου θεωρείται ορθή ανεξάρτητα αν αναγράφεται σύμφωνα με το ν. [2539/1997](#) (ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΣ) ή το ν. 3852/2010 (ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ). Ελέγχεται αν η πρόσοψη του γηπέδου σε οδό είναι ορθά συμπληρωμένη. Ελέγχεται αν είναι συμπληρωμένη ορθά η στήλη της απόστασης του γηπέδου από θάλασσα ή λιμνοθάλασσα. Ελέγχεται αν, στις περιπτώσεις που το γήπεδο είναι αρδευόμενο, έχει συμπληρωθεί η οικεία ένδειξη.

Ελέγχεται η επιφάνεια του γηπέδου, η οποία μπορεί να αποτυπώνεται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) από την πραγματική συνολική του επιφάνεια. Η επιφάνεια του γηπέδου μπορεί να επιμερίζεται σε περισσότερες στήλες ανάλογα με το χαρακτηρισμό της εδαφικής έκτασης (δηλαδή μονοετής ή πολυετής καλλιέργεια, βοσκότοπος, δασική έκταση κ.λπ.). **Ελέγχεται ο χαρακτηρισμός του γηπέδου.** Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν το γήπεδο έχει αναγραφεί για όλα ή κάποια από τα έτη με επιφάνεια μεγαλύτερη του τίτλου του ή, αν δεν υπάρχει τίτλος, με επιφάνεια μεγαλύτερη της πραγματικής του κατάστασης....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1237/2014 : «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) από την 1η Ιανουαρίου 2014

Στην έννοια του γηπέδου περιλαμβάνονται όλες οι εκτάσεις, οι οποίες είναι εκτός σχεδίου πόλης και εκτός οικισμού. Σε περίπτωση αμφιβολίας, για το αν συγκεκριμένο γήπεδο θεωρείται αγροτεμάχιο ή οικόπεδο, αρμόδια να αποφανθούν είναι τα κατά τόπους γραφεία της **Πολεοδομίας....**

Επιπλέον στην έννοια των βοσκοτόπων αναφέρονται ότι στην στήλη 13 του εντύπου του Ε9: Αναγράφεται σε τετραγωνικά μέτρα και, προαιρετικά, μέχρι δύο δεκαδικά ψηφία, η επιφάνεια του γηπέδου η οποία είναι χαρακτηρισμένη ως βοσκότοπος. **Βοσκότοποι και χέρσες μη καλλιεργήσιμες εκτάσεις** θεωρούνται οι εκτάσεις εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, που δεν έχουν ποτέ καλλιεργηθεί λόγω της φύσεως του εδάφους. Οι εκτάσεις αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν επικλινή -βραχώδη εδάφη, που καλύπτονται αποκλειστικά ή κατά το μεγαλύτερο μέρος τους από φυσική βλάστηση, βοσκόφυτα ή νομευτικά φυτά, κατάλληλα για τροφή ζώων. Στους βοσκότοπους υπάγονται και οι χέρσες εκτάσεις εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, οι οποίες είναι επικλινείς, βραχώδεις, διαβρωμένες από τα φυσικά φαινόμενα και δεν μπορούν να αποδοθούν στην καλλιέργεια. Οι χωματερές απόθεσης απορριμμάτων θεωρούνται βοσκότοποι.»

Επειδή, τα εσφαλμένα παραλειπόμενα στοιχεία του κρινόμενου πιστοποιητικού επηρεάζουν τη φορολογική ταυτότητα των ακινήτων και συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου, εφόσον συνυπολογίστηκε μειωτικός συντελεστής χρήσης για βοσκότοπο / χέρσων μη καλλιεργήσιμων εκτάσεων και για τα δυο ακίνητα.

Επειδή όπως αναφέρεται και στην από 14/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.: «Ειδικά ως προς τον ισχυρισμό που αφορά στην χορήγηση του «διορθωμένου» χειρόγραφου πιστοποιητικού από την Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος επισημαίνει πως το κρινόμενο πιστοποιητικό συνιστά ταυτόχρονα, (σχέδιο εντύπου), **αίτηση** χορήγησης (στοιχεία προς συμπλήρωση από τον αιτούντα) και **πιστοποιητικό** (στοιχεία προς συμπλήρωση από την υπηρεσία). Η αίτηση χορήγησης υποβλήθηκε την 27/12/2017 στην Δ.Ο.Υ., με μηχανογραφημένα όλα τα στοιχεία της αίτησης (από τον αιτούντα). Το πιστοποιητικό χορηγήθηκε ύστερα από τον έλεγχο της δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης για τα αντίστοιχα έτη, εκ του αρμόδιου τμήματος της Δ.Ο.Υ.

και κατόπιν των διαπιστώσεων που προέκυψαν απ' αυτόν. Τέλος, το «διορθωμένο» πιστοποιητικό χορηγήθηκε την 27/12/2017 και το συμβόλαιο συντάχθηκε την 30/12/2017, συνεπώς υπήρχε εύλογο χρονικό διάστημα για διευκρινήσεις ή αίτηση επανέκδοσης του πιστοποιητικού εκ μέρους του αιτούντα, εφόσον υπήρχε αμφιβολία ως προς το περιεχόμενο του.

Τέλος, ο έλεγχος επισημαίνει σχετικά με το αντίγραφο της με αρ., δήλωσης φόρου κληρονομιάς, το οποίο συνυποβλήθηκε ως συνημμένο του με αρ. υπομνήματος του φορολογούμενου, σύμφωνα με την οποία τα παραπάνω ακίνητα περιγράφονται ως αγροτεμάχια και όχι ως βοσκότοποι τα παρακάτω:

- Η παραπάνω δήλωση ορθά παραλήφθηκε και εκκαθαρίστηκε από το αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ., **βάσει δήλωσης των κληρονόμων οι οποίοι την υπογράφουν**. Επιπλέον, ο υπάλληλος του τμήματος κεφαλαίου είναι αρμόδιος για τον έλεγχο των δικαιολογητικών και όλων των συνημμένων της δήλωσης όπως αυτά ορίζονται από τη φορολογία κεφαλαίου. **Το πιστοποιητικό του άρθρου 54^α Ν.4174/13**, δεν είναι ένα από αυτά, **δεν συνυποβάλλεται στη δήλωση φόρου κληρονομιάς.**»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο χαρακτηρισμός των αγροτεμαχίων ως βοσκότοποι είναι αναγκαίος για τις ανάγκες της έκδοσης του πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ και ορθώς καταλογίστηκε παράβαση από τη Δ.Ο.Υ. στον προσφεύγοντα.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό (περί υπεύθυνης δήλωσης κληρονόμων)

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54^Α §1 του ν. 4174/2013 : «1. Απαγορεύεται κάθε υποσχητική ή εκποιητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο πιστοποιείται ότι το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει, ή νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το συγκεκριμένο ακίνητο και έχει καταβάλει τις ληξιπρόθεσμες δόσεις, έχει ρυθμίσει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα υπόλοιπα ακίνητα, για τα οποία είναι υπόχρεος για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Τα παραπάνω ισχύουν και για τη σύνταξη περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης επί εκούσιου πλειστηριασμού. Στην περίπτωση αυτή το πιστοποιητικό προσκομίζεται μόνον από τον επισπεύδοντα τον εκούσιο πλειστηριασμό. Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α., που αφορά ακίνητο πτωχού, ακίνητο το οποίο ανήκει σε υπό εκκαθάριση νομικό πρόσωπο ή κληρονομιαίο ακίνητο για το οποίο έχει οριστεί εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς, χορηγείται, αντίστοιχα, στον, κατά το χρόνο χορήγησης αυτού, σύνδικο της πτώχευσης, στον εκκαθαριστή του νομικού προσώπου, στον εκτελεστή διαθήκης ή στον εκκαθαριστή κληρονομιάς, εφόσον το ίδιο ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. και εφόσον έχει καταβληθεί φόρος ή νόμιμα έχει απαλλαγεί

από αυτόν για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης αποδοχής κληρονομιάς μνημονεύεται και επισυνάπτεται από το συμβολαιογράφο το πιστοποιητικό του πρώτου εδαφίου για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη. Για τα έτη κατά τα οποία υπόχρεος ήταν ο κληρονομούμενος το πιστοποιητικό χορηγείται εφόσον έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό και στο δικαίωμα επί του ακινήτου που κληρονομείται ή εφόσον ο κληρονομούμενος έχει νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο γι' αυτό.

Ειδικά κατά το έτος 2015, το πιστοποιητικό χορηγείται για τα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014.

Δεν απαιτείται η μνημόνευση, επισύναψη ή προσκόμιση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. στη μονομερή εξάλειψη υποθήκης ή στην άρση κατάσχεσης ή στην παραχώρηση υποθήκης ή προσημείωσης για εξασφάλιση δικαιωμάτων του Ελληνικού Δημοσίου. Σε κάθε περίπτωση θεωρείται έγκυρη η μνημόνευση, επισύναψη ή προσκόμιση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., στο οποίο το κτίσμα αποτυπώνεται με απόκλιση της επιφάνειάς του μέχρι πέντε (5) τετραγωνικά μέτρα και το γήπεδο ή το οικόπεδο αποτυπώνονται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) της επιφάνειάς τους ή παραλείπονται ή αναγράφονται εσφαλμένα στοιχεία που δεν επηρεάζουν τη φορολογική ταυτότητα του ακινήτου και δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1279/2013:

Άρθρο 1

Από την 1η Ιανουαρίου 2014 απαιτείται η μνημόνευση και η επισύναψη ή προσκόμιση πιστοποιητικού, κατά περίπτωση, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων σε ακίνητα και δικαιώματα επί ακινήτων για τα πέντε (5) προηγούμενα έτη, κατά τις διατάξεις του [άρθρου 54Α](#) του ν. [4174/2013](#) στις περιπτώσεις που ορίζονται σε αυτό.

Άρθρο 2

Γενικά

1. Για το έτος 2014 το πιστοποιητικό του άρθρου 1 της παρούσας προσκομίζεται από το φορολογούμενο, ο οποίος είχε την υποχρέωση να δηλώσει ακίνητο ή δικαίωμα επί ακινήτου στη δήλωση ΦΑΠ του οικείου έτους, ανεξάρτητα αν η δήλωση υποβάλλεται από αυτόν ή συντίθεται μηχανογραφικά. Το πιστοποιητικό απαιτείται για όλους τους φορολογουμένους που συμβάλλονται στο ίδιο συμβολαιογραφικό έγγραφο, για τα έτη 2010 έως και 2013, εφόσον είχαν υποχρέωση να συμπεριλάβουν το ακίνητο ή το δικαίωμα επί ακινήτου στις δηλώσεις ΦΑΠ.

2. Αρμόδιος για τη χορήγηση του πιστοποιητικού με χειρόγραφη διαδικασία, είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., που ήταν αρμόδιος για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του αντίστοιχου έτους υποβολής της δήλωσης ΦΑΠ.

3. Αν απαιτείται το πιστοποιητικό του άρθρου 1 της παρούσας και ο φορολογούμενος απέκτησε ακίνητο ή δικαίωμα επί ακινήτου ή είχε υποχρέωση δήλωσής του μετά την 1η Ιανουαρίου του έτους ή των ετών για τα οποία απαιτείται πιστοποιητικό, για το έτος ή τα έτη αυτά, αντί του πιστοποιητικού, υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνει το χρόνο απόκτησης ή υποχρέωσης δήλωσης του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου καθώς και ότι δεν είχε υποχρέωση να το συμπεριλάβει στη δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας του εν λόγω έτους. Στην υπεύθυνη δήλωση επισυνάπτεται φωτοτυπία του τίτλου κτήσης του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου ή οικοδομικής άδειας και εργολαβικού προσυμφώνου ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο παραστατικό, κατά περίπτωση. Η ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Το ένα αντίγραφο επιστρέφεται θεωρημένο, προκειμένου να επισυναφθεί στο οικείο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

...

5. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, στις δηλώσεις ΦΑΠ, υπάρχει απόκλιση ως προς αναγραφή των περιγραφικών στοιχείων του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου ή δεν έχει δηλωθεί μέρος ή όλο αυτού, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση, το πιστοποιητικό χορηγείται μόνο εφόσον υποβληθούν οι απαιτούμενες δηλώσεις ΦΑΠ για την ορθή απεικόνιση του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου και καταβληθεί το σύνολο του αναλογούντος φόρου και προσυζητήσεων.

6....Το πιστοποιητικό του άρθρου 54Α μνημονεύεται και επισυνάπτεται και στις συμβολαιογραφικές πράξεις αποδοχής κληρονομιάς.

(Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6, τέθηκε όπως προστέθηκε με την ΠΟΛ.1205/12.9.2014)

...**Άρθρο 4**

Διαδικασία χορήγησης πιστοποιητικού σε φυσικά πρόσωπα

1. Το πιστοποιητικό του άρθρου 1 της παρούσας χορηγείται ηλεκτρονικά σε φυσικό πρόσωπο, ενεργό χρήστη των υπηρεσιών του Taxisnet. Ηλεκτρονικό πιστοποιητικό εκδίδεται για κάθε Α.Τ.Α.Κ. χωριστά.

2. Αν το ακίνητο ή το δικαίωμα επί ακινήτου, για το οποίο ζητείται η χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου 1 της παρούσας, περιγράφεται διαφορετικά στις δηλώσεις ΦΑΠ, από τον τρόπο αποτύπωσής του στο συμβολαιογραφικό έγγραφο στο οποίο θα μνημονευθεί και επισυναφθεί, λόγω ρητών οδηγιών και σύμφωνα με εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, το πιστοποιητικό χορηγείται χειρόγραφα από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 2 της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση περιγράφοντας τα στοιχεία του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου, όπως θα αποτυπωθεί

στο συμβολαιογραφικό έγγραφο, και ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού ελέγξει τα προσκομισθέντα παραστατικά, από τα οποία προκύπτει ότι ο φορολογούμενος ορθώς έχει απεικονίσει το ακίνητο ή το δικαίωμα επί ακινήτου στη δήλωση ΦΑΠ, χορηγεί το πιστοποιητικό με τα στοιχεία του ακινήτου, όπως αναγράφονται στην αίτηση του φορολογουμένου.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στο συμβολαιογραφικό έγγραφο αναγράφονται στοιχεία οικοπέδου ή γηπέδου διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στον τίτλο κτήσης, λόγω νεότερης καταμέτρησης, τότε το πιστοποιητικό θα χορηγηθεί με τα περιγραφικά στοιχεία του τίτλου κτήσης. ...

Άρθρο 5

Πιστοποιητικό για την καταχώρηση της αποδοχής κληρονομιάς.

Για τη μεταγραφή ή την καταχώρηση της αποδοχής κληρονομιάς ακολουθούνται ανάλογα τα οριζόμενα στα άρθρα 3 και 4 της παρούσας. Το πιστοποιητικό ή την υπεύθυνη δήλωση, κατά περίπτωση, υποχρεούται να το προσκομίζει ο εξ αδιαθέτου ή ο εκ διαθήκης κληρονόμος, ο οποίος ήταν υπόχρεος στην υποβολή δήλωσης για τα αντίστοιχα έτη.

Πιστοποιητικό επίσης προσκομίζεται από τον κληρονόμο και για τον αποβιώσαντα, εφόσον δεν έχει παρέλθει από το θάνατο του, το χρονικό διάστημα για το οποίο προβλέπεται η λήψη του πιστοποιητικού.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1004/2015**: «3. Αν απαιτείται πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. και ο φορολογούμενος απέκτησε ακίνητο ή δικαίωμα επί ακινήτου μετά την 1η Ιανουαρίου του έτους ή των ετών για τα οποία απαιτείται αυτό, για το έτος ή τα έτη αυτά, αντί του πιστοποιητικού, υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνει το χρόνο απόκτησης του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου καθώς και ότι δεν είχε υποχρέωση να το συμπεριλάβει στη δήλωση Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. των εν λόγω ετών. Στην υπεύθυνη δήλωση επισυνάπτεται φωτοτυπία του τίτλου κτήσης του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο παραστατικό, κατά περίπτωση. Η ανωτέρω υπεύθυνη δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Το ένα αντίγραφο επιστρέφεται θεωρημένο, προκειμένου να επισυναφθεί στο οικείο συμβολαιογραφικό έγγραφο...»

Επειδή και στην ΠΟΛ 1186/2018 αναφέρεται ότι : «Αν ο φορολογούμενος απέκτησε ακίνητο ή δικαίωμα επί ακινήτου μετά την 1η Ιανουαρίου του έτους ή των ετών για τα οποία απαιτείται πιστοποιητικό, αντί αυτού επισυνάπτεται και μνημονεύεται υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, θεωρημένη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Α. ΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1004/2.1.2015](#), ως ισχύει). Το αυτό ισχύει (επισυνάπτεται υπεύθυνη δήλωση) και στην περίπτωση νομικού προσώπου, το οποίο

απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Α.Π. ή και ΕΝ.Φ.Ι.Α για το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του....»

Επειδή περαιτέρω με την ίδια ΠΟΛ αναφέρονται περιοριστικά οι περιπτώσεις στις οποίες δεν απαιτείται η μνημόνευση πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ ή υπεύθυνης δήλωσης ως εξής : «Δεν απαιτείται η μνημόνευση και επισύναψη του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή της υπεύθυνης δήλωσης:

- Για τα αγροτεμάχια φυσικών προσώπων έως και το έτος 2013. Απαιτείται όμως η μνημόνευση και επισύναψη πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. για οποιοδήποτε κτίσμα υφίσταται επί αγροτεμαχίου.
- Σε περίπτωση διόρθωσης συμβολαίου ως προς την περιγραφή των ορίων ακινήτου (π.χ. τα όρια προς Βορρά, Νότο κ.λπ.), εφόσον δεν μεταβάλλεται κανένα άλλο περιγραφικό στοιχείο, η διεύθυνση και οι προσόψεις αυτού.
- Σε περίπτωση σύστασης δουλείας διόδου σε κοινόχρηστο χώρο οικοπέδου.
- Στην περίπτωση συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο συμφωνείται η άρση/απαλοιφή τεθείσας διαλυτικής αίρεσης μετά την εκπλήρωση του όρου (π.χ. εξόφληση του τιμήματος) και με την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλονται τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου. Το αυτό ισχύει και στην περίπτωση συμφωνίας περί μη ισχύος/εξάλειψης της διαλυτικής αίρεσης. Αντίθετα, κατά την πλήρωση της αίρεσης, απαιτείται η προσκόμιση του πιστοποιητικού.
- Σε συμβόλαιο μονομερούς αποδοχής πρότασης δωρεάς αιτία θανάτου.
- Σε αποδοχή της κληρονομιάς οικοπεδούχου, για τα ακίνητα του εργολαβικού ανταλλάγματος, για τα έτη για τα οποία είναι υπόχρεος σε δήλωση ο εργολάβος.
- Σε περίπτωση δέσμευσης ή αποδέσμευσης θέσεων στάθμευσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν.1221/80 και 960/79.
- Σε μονομερή εξάλειψη υποθήκης ή στην άρση κατάσχεσης.
- Σε παραχώρηση υποθήκης ή προσημείωσης για εξασφάλιση δικαιωμάτων του Ελληνικού Δημοσίου.
- Σε περιπτώσεις αμιγούς τροποποίησης κανονισμού πολυκατοικίας, με την προϋπόθεση ότι σε αυτόν δεν ορίζονται αποκλειστικές χρήσεις ή παρακολουθήματα οριζόντιων ιδιοκτησιών ή αλλαγή χρήσης ιδιοκτησίας ή δεν τροποποιούνται οι κοινόχρηστοι χώροι.
- Σε περίπτωση σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου για παράταση ισχύος προσυμφώνου, αποκλειστικά ως προς την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, με την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο αυτό το προσύμφωνο είναι σε ισχύ.
- Σε περίπτωση σύνταξης προσυμφώνου πώλησης μελλοντικού δικαιώματος.
- Σε περίπτωση παράτασης αποκλειστικά της διάρκειας ισχύος μισθωτηρίου συμβολαίου και συμβολαίου χρηματοδοτικής ή χρονομεριστικής μίσθωσης, ενόσω αυτά είναι ακόμα σε ισχύ, και εφόσον δεν επέρχεται καμία άλλη μεταβολή στη σύμβαση.
- Σε περίπτωση που ο μισθωτής ακινήτου υπεκμισθώσει το ακίνητο σε τρίτο πρόσωπο με συμβολαιογραφικό έγγραφο, χωρίς να συμβάλλεται ο κύριος αυτού.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στο με αρ. συμβόλαιο Δήλωσης Αποδοχής Κληρονομιάς δεν μνημονεύθηκαν και δεν επισυνάφθηκαν υπεύθυνες δηλώσεις του ν. 1599/86) περί μη υποχρέωσης δήλωσης ποσοστών εξ αδιαθέτου για τα έτη 2012 και 2013 από τους παρακάτω εκ διαθήκης κληρονόμους για τα παρακάτω ακίνητα : α) του ως κληρονόμου εκ διαθήκης με ποσοστό 11,25% π.κ. εξ αδιαιρέτου κατοικίας κύριων χώρων συνολικού εμβαδού 114,39 τμ και βοηθητικού χώρου 60,00 τμ εντός οικοπέδου στο....., β) της ως κληρονόμος εκ διαθήκης με ποσοστό 7,50% π.κ. εξ αδιαιρέτου κατοικίας κύριων χώρων συνολικού εμβαδού 114,39 τμ και βοηθητικού χώρου 60,00 τμ εντός οικοπέδου στο γ) του ως κληρονόμου εκ διαθήκης με ποσοστό 62,5% π.κ. εξ αδιαιρέτου, διαιρετού κατά χρήση τμήματος οικοπέδου 368,79 τμ (με ποσοστό συμμετοχής στο όλο 310/1000) εκ μείζονος οικοπέδου 1.188,82 τμ στο (εκτός ΑΠΑΑ), περίπτωση που δεν συγκαταλέγεται στις εξαιρέσεις της παραπάνω ΠΟΛ, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό (περί του υπερφορολογημένου ακινήτου) και ένατο ισχυρισμό (περί αναλογικότητας του προστίμου)

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 άρθρου 54^α Ν.4174/13 όπως προστέθηκε με την παρ.2 άρθρο 9 ν.4223/13 ...«Σε κάθε περίπτωση θεωρείται έγκυρη η μνημόνευση, επισύναψη ή προσκόμιση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., στο οποίο το κτίσμα αποτυπώνεται με απόκλιση της επιφάνειάς του μέχρι πέντε (5) τετραγωνικά μέτρα και το γήπεδο ή το οικόπεδο αποτυπώνονται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) της επιφάνειάς τους ή παραλείπονται ή αναγράφονται εσφαλμένα στοιχεία που δεν επηρεάζουν τη φορολογική ταυτότητα του ακινήτου και δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1004/2015. 6. Το ακίνητο ή το δικαίωμα επί ακινήτου, περιγράφεται στο πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α., όπως αυτό έχει αναγραφεί κατ' έτος στις δηλώσεις Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, στις δηλώσεις Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α., υπάρχει απόκλιση ως προς την αναγραφή των περιγραφικών στοιχείων του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου ή δεν έχει δηλωθεί μέρος ή όλο αυτού, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση, το πιστοποιητικό εκδίδεται μετά την υποβολή των απαιτούμενων δηλώσεων Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. με την ορθή απεικόνιση του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου και την καταβολή του συνόλου του αναλογούντος φόρου, προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων. Αν υπάρχει απόκλιση ως προς την περιγραφή του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου, γιατί μεταβλήθηκε η κατάστασή του ή γιατί ο φορολογούμενος ακολούθησε νομοθεσία, αποφάσεις ή εγκυκλίους, που όριζαν άλλως, το πιστοποιητικό επισυνάπτεται, αφού ελεγχθεί η ορθότητά του από τον αρμόδιο για τη μνημόνευση, επισύναψη ή παραλαβή του.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1186/2018. Ελέγχεται η επιφάνεια του γηπέδου, η οποία μπορεί να αποτυπώνεται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) από την πραγματική συνολική του επιφάνεια. Η επιφάνεια του γηπέδου μπορεί να επιμερίζεται σε περισσότερες στήλες ανάλογα με το χαρακτηρισμό της εδαφικής έκτασης (δηλαδή μονοετής ή πολυετής καλλιέργεια, βοσκότοπος, δασική έκταση κ.λπ.). Ελέγχεται ο χαρακτηρισμός του γηπέδου. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν το γήπεδο έχει αναγραφεί για όλα ή κάποια από τα έτη με επιφάνεια μεγαλύτερη του τίτλου του ή, αν δεν υπάρχει τίτλος, με επιφάνεια μεγαλύτερη της πραγματικής του κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 αναφορικά με το αρ. 54 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 54 έχουν ως στόχο την ενίσχυση του αισθήματος δικαίου των πολιτών και παράλληλα την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων προς όφελος των δημοσίων εσόδων, μέσω του εξορθολογισμού αυτών, για την αποφυγή της επιβολής «εξωπραγματικών» προστίμων, η είσπραξη των οποίων καθίσταται δυσχερής και αμφίβολη. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 54 καθορίζονται οι παραβάσεις, στις οποίες επιβάλλονται τα αντίστοιχα διοικητικά πρόστιμα. Καθιερώνεται δε για πρώτη φορά ενιαίο ύψος προστίμου για όλες τις φορολογικές διατάξεις που παραβιάζονται και ανάλογο της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων.»

Συνεπώς και στην περίπτωση του προστίμου του αρ. 54 Α σημασία έχει η προσήκουσα διαδικασία και όχι η φοροαποφυγή του φορολογούμενου ή η μείωση των φορολογικών εσόδων από την παράβαση. Στόχος της φορολογικής αρχής είναι η συμμόρφωση των πολιτών με τις διατάξεις του νόμου και η ενίσχυση του αισθήματος δικαίου των πολιτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται και στην από 14/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.:

- *το μεταβιβαζόμενο ακίνητο περιγράφεται στο παραπάνω συμβόλαιο ως διαιρετό κατά χρήση τμήμα οικοπέδου (368,79 τ.μ.) εκ μείζονος οικοπέδου 1.188,82 τ.μ. στο οποίο συμμετέχει με 310/1000 εξ αδιαιρέτου στην Τ.Κ., με μια πρόσοψη, εκτός ΑΠΑΑ, αδόμητο. Η ως άνω περιγραφή εκτείνεται στο φύλλο 3 του σχετικού συμβολαίου αναλυτικά , παραθέτοντας όρια και αναφορά σε τοπογραφικά σχεδιαγράμματα .*

Το παραπάνω ακίνητο αποτελούσε κληρονομαίο περιουσιακό στοιχείο εξ αδιάθετου για έτη 2012-2013 και εκ διαθήκης για έτη 2014-2015-2016.

1. Έτη 2012-2013 :το με αρ..... με ΑΤΑΚ πιστοποιητικό του άρθρου 54^Α Ν.4174/13 αποτυπώνει αυτοτελές οικόπεδο, εμβαδού 368,79 τ.μ., στην Τ.Κ., χωρίς πρόσοψη εκτός ΑΠΑΑ, αδόμητο, με ποσοστό 37,5% π.κ. εξ αδιαιρέτου, αντί του ορθού διαιρετό κατά χρήση τμήμα οικοπέδου (368,79 τμ.) εκ μείζονος οικοπέδου 1.188,82 τμ. στο οποίο συμμετέχει με 310/1000 εξ αδιαιρέτου στην Τ.Κ.με μια πρόσοψη, εκτός ΑΠΑΑ, αδόμητο, με ποσοστό 37,5% π.κ. εξ αδιαιρέτου.

Στο σημείο αυτό ο έλεγχος επισημαίνει ότι κατόπιν του με αρ. αρ.

υπομνήματος του φορολογούμενου (ενότητα Α (β)), και σύμφωνα με τους αναγραφόμενους ισχυρισμούς το με αρ. πιστοποιητικό του άρθρου 54^Α Ν.4174/13, ΑΤΑΚ (το οποίο και προσαρτήθηκε στο παραπάνω συμβόλαιο) αφορά το παραπάνω ακίνητο (για τα αντίστοιχα έτη και αποτυπώνει αυτοτελές οικόπεδο 214,07τ.μ., χωρίς πρόσοψη με ποσοστό συν/σίας π.κ. 18,75% με λοιπά περιγραφικά στοιχεία ίδια με το με αρ..... ενώ κατά το στάδιο έκδοσης του προσωρινού σημειώματος δεν ήταν δυνατή η αντιστοίχιση του με το μεταβιβαζόμενο ακίνητο διότι : 1) τα τ.μ. στο(ήτοι 368,79) συμφωνούσαν με τα αναγραφόμενα τα τ.μ. στο συμβόλαιο (368,79) -τα λοιπά περιγραφικά στοιχεία δεν ήταν ορθά- 2) στο παραπάνω συμβόλαιο δεν μεταβιβάζεται αυτοτελές οικόπεδο εμβαδού 214,07 τ.μ.

Για τους παραπάνω λόγους στο με αρ. προσωρινό σημείωμα το παραπάνω επισημάνθηκε, προς ενημέρωση του φορολογούμενου, η μη αντιστοίχιση του δηλαδή με τα ακίνητα του συμβολαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις :

- Τα εσφαλμένα- παραλειπόμενα στοιχεία του κρινόμενου πιστοποιητικού επηρεάζουν την φορολογική ταυτότητα του ακινήτου και επειδή για την εγκυρότητα των πιστοποιητικών σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά (κι όχι διαζευκτικά) τόσο η ορθότητα της φορολογικής ταυτότητας του ακινήτου, όσο και η μη επιβολή μειωμένου φόρου, τα κρινόμενα πιστοποιητικά θεωρούνται μη έγκυρα.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό (περί υποτροπής)

Επειδή, στην παρ. 6 του άρθρου 54 Α του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο παρόν άρθρο, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της αξίας του ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, που περιγράφεται σε συμβολαιογραφικό έγγραφο ή άλλη πράξη που προβλέπεται στο παρόν άρθρο, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από τριακόσια (300) ευρώ ούτε ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής το πρόστιμο διπλασιάζεται.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «3. Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (άρθρο 54Α)

Σύμφωνα με την [παρ. 6 του άρθρου 54Α](#), όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με την [παρ. 3 του άρθρου 5](#) του ν.4330/2015, οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της αξίας του μεταβιβαζομένου ακινήτου ή δικαιώματος επ' αυτού, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι

κατώτερο από 300 ευρώ ούτε ανώτερο από 1.000 ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής το πρόστιμο διπλασιάζεται.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1186/2018:

«Δ. Διαδικασία επιβολής προστίμου

Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης ότι τα πιστοποιητικά που έχουν μνημονευθεί και επισυναφθεί στα ελεγχόμενα συμβολαιογραφικά έγγραφα δεν ανταποκρίνονται στα αναφερόμενα στις πιο πάνω ενότητες Β και Γ κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα, προκειμένου να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις σχετικά με την επικείμενη πράξη επιβολής προστίμου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος.

Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου από τον υπάλληλο, στον οποίο έχει ανατεθεί αυτός, με την οποία αιτιολογείται η παράβαση.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο συμβολαιογράφος και ο φύλακας μεταγραφών /προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου είναι το ίδιο πρόσωπο, το πρόστιμο επιβάλλεται με χωριστή πράξη για κάθε ιδιότητα αυτού.

Για τον υπολογισμό του προστίμου λαμβάνεται υπόψη η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, όπως αυτή αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβολαιογραφικό έγγραφο και επί της οποίας έχει επιβληθεί ο οικείος φόρος.

Σε περίπτωση υποτροπής του συμβολαιογράφου ή του φύλακα μεταγραφών /προϊσταμένου του κτηματολογικού γραφείου εκδίδεται χωριστή πράξη επιβολής προστίμου. Υποτροπή θεωρείται η μη επισύναψη ή η επισύναψη ανακριβούς πιστοποιητικού του [άρθρου 54Α](#) του ν. [4174/2013](#) σε επόμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο.»

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 στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων συμβολαιογράφος μνημόνευσε και επισύναψε ανακριβή πιστοποιητικά του αρ. 54 Α του ν. 4174/2013 σε παραπάνω από μία περιπτώσεις σε διάφορα συμβολαιογραφικά έγγραφα για τη χρονική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, και εφόσον σύμφωνα με την παραπάνω ρητή οδηγία της Διοίκησης ως υποτροπή λαμβάνεται κάθε ξεχωριστή παράβαση σε διαφορετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο και όχι σε κάθε φορολογικό έλεγχο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα με την απόφαση αυτή γίνεται δεκτή η τροποποίηση του ως άνω προστίμου μόνο ως προς το ποσό του επιμέρους προστίμου που αφορά το πιστοποιητικό ΕΝΦΙΑ με αρ. ποσού 415,02€, το οποίο μειώνεται σε 300,00€.

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

Το υπ' αριθμ. Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 του ν. 4174/2013: **3.900,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.