



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-05-2019

Αριθμ. Αποφ.: 1088

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 της, 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 της, 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 στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού δέκα χιλιάδων διακοσίων ευρώ (10.200,00€) για τη μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 54 Α του ν. 4174/2103.

Σύντομο Ιστορικό

Σε συνέχεια της υπ' αρ. ΠΟΛ.1186/08-10-2018 «Οδηγίες για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής του άρθρου 54 Α' του ν.4174/2013 από τους συμβολαιογράφους ή και από τους φύλακες μεταγραφών/προϊσταμένους κτηματολογικών γραφείων» και του υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 154401 ΕΞ 2018 ΕΜΠ/10-10-2018 «Διαδικασία διαπίστωσης της ορθής εφαρμογής του άρθρου 54 Α' του ν.4174/2013 από τους συμβολαιογράφους ή και από τους φύλακες μεταγραφών/προϊσταμένους κτηματολογικών γραφείων και παρακολούθηση αυτής» της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στις 25-10-2018 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, με το οποίο γνωστοποιήθηκε στην αντίδικο το γεγονός ότι έχει επιλεγεί για Μερικό Έλεγχο Γραφείου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 Α' για την περίοδο 01.01.2017 έως 31.12.2017, με το οποίο ζητήθηκε από την αντίδικο η προσκόμιση έξι συμβολαιογραφικών εγγράφων, τα οποία συντάχθησαν εντός του έτους 2017 και

αφορούν σε μεταβίβαση με επαχθή ή χαριστική αιτία ή αποδοχή κληρονομίας ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος επ' αυτού, και συγκεκριμένα τα δύο πρώτα και τα δύο τελευταία συμβολαιογραφικά έγγραφα του 2017, καθώς και τα δύο πρώτα μετά την 1^η Αυγούστου του 2017, τα αντίστοιχα πιστοποιητικά του άρθρου 54 Α' του Ν.4174/2013 καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο πολεοδομίας ή άλλης δημόσιας αρχής, μηχανικού από το οποίο να προκύπτουν πληροφορίες για την ταύτιση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος (π.χ. άδεια δόμησης, βεβαίωση νομιμοποίησης αυθαιρέτου, βεβαίωση πρώτης ηλεκτροδότησης, τοπογραφικά κλπ).

Αφού εξετάσθηκαν τα προσκομισθέντα συμβολαιογραφικά έγγραφα εκδόθηκε το με αρ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο οποίο αναγράφηκαν τα πιστοποιητικά τα οποία δεν ήταν τα προσήκοντα, αναφέροντας για κάθε ένα ξεχωριστά τους λόγους για τους οποίους απόρριψης αυτών, και κλήθηκε η αντίδικος όπως υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών.

Από τον έλεγχο προέκυψαν οι παρακάτω παραβάσεις :

α/α	Αριθμός και ημερομηνία συμβολαιογραφικού ή εγγράφου	Αριθμ. πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ	Α.Τ.ΑΚ.	Αναλυτική περιγραφή μη ταύτισης
1				Στο πιστοποιητικό δεν συμπεριλαμβάνεται το έτος 2015
2				Λανθασμένη αναγραφή του πλήθους των προσώπων
3				Λανθασμένη αναγραφή του πλήθους των προσώπων
4				Λανθασμένη αναγραφή του πλήθους των προσώπων
5				Λανθασμένη αναγραφή του πλήθους των προσώπων
6				Λανθασμένη αναγραφή του πλήθους των προσώπων καθώς και της επιφάνειας του οικοπέδου
7				Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
8				Λανθασμένη αναγραφή

				ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
9	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή του πλήθους των προσώπων, της επιφάνειας του οικοπέδου καθώς και δεν συμπεριλαμβάνονται οι αποθήκες
10	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
11	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
12	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
13	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
14	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
15	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
16	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
17	.....	.....	.....	Λανθασμένη αναγραφή έκτασης και ποσοστού ιδιοκτησίας στο έτος 2016
18	.....	.....	.....	Αναγράφεται λάθος πρόσωπο

Η προσφεύγουσα προσήλθε στο Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. και κατέθεσε το από 30-11-2018 υπόμνημά της. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς που περιλαμβάνονται στο παραπάνω υπόμνημα, θεώρησε ότι

αυτοί δεν μεταβάλλουν την αρχική του κρίση και ως εκ τούτου, εκδόθηκαν : α) η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013 ύψους 300,00€, αφορούσα την πρώτη μόνο παράβαση και β) η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 του ν. 4174/2013 ύψους 10.200€, αφορούσα όλες τις υπόλοιπες παραβάσεις.

Τα ως άνω πρόστιμα του άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου ως ακολούθως:

A/A	Αριθμός πιστοποιητικού	Αριθμός & ημερομηνία συμβολαιογραφικού εγγράφου	ΑΤΑΚ	Φορολογητέα αξία του ακινήτου	Ποσό προστίμου (προηγούμενη στήλη επί 1‰)	Τελικό ποσό Προστίμου (€)
1				5.370,26	5,37	300
2				61.079,34	61,08	600
3				125.690,98	125,69	600
4				58.012,27	58,01	600
5				61.079,34	61,08	600
6				108.788,34	108,79	600
7				58.012,27	58,01	600
8				125.690,98	125,69	600
9				61.079,34	61,08	600
10				125.690,98	125,69	600
11				58.012,27	58,01	600
12				1.555,20	1,56	600
13				3.445,86	3,44	600
14				3.732,48	3,74	600
15				9.059,04	9,06	600

16	.....	.....	.....	2.332,80	2,33	600
17	.....	.....	.....	20.683,99	20,68	600
18	.....	.....	.....	20.638,99	20,68	600
				ΣΥΝΟΛΟ		10.500

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

1. Έλλειψη αιτιολογίας της πράξης καταλογισμού. Η έκθεση ελέγχου δεν έχει καν τα χαρακτηριστικά που απαιτούνται από το αρ. 28 του ν. 4174/2013, ήτοι ο έλεγχος να είναι πλήρης αιτιολογημένος, ενώ αρκείται σε γενικότητες και αοριστίες.
2. Εσφαλμένη η εφαρμογή της ρύθμισης του αρ. 54 Α του ν. 4174/2013 διότι:
 - α) 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, η προσφεύγουσα 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.
 - β) 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.
 - γ) 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 τα συγκεκριμένα πρόστιμα που είναι σε πλήρη αναντιστοιχία τιμωρίας και βλάβης.
 - δ) Για το υπ' αριθμ. πιστοποιητικό: δεν υπήρχε υποχρέωση να συμπεριληφθεί το έτος 2015, διότι ο κληρονόμος απέκτησε δικαιώματα στο εν λόγω ακίνητο μετά την αποδοχή κληρονομιάς που συντελέστηκε στις 17/2/2015 και όχι από τις 30/11/2014 που συντελέστηκε ο θάνατος του κληρονομούμενου, διότι είχε το τετράμηνο περιθώριο της αποποίησης της κληρονομιάς.
 - ε) Για τα υπ' αριθ.: παραλήφθηκε να αναγραφεί, μία πρόσοψη και όχι πλήθος προσόψεων, γεγονός που προκάλεσε ελάχιστη βλάβη στο δημόσιο, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις δεν επέφερε καμιά αλλαγή στη φορολογία.

στ) Στο υπ' αριθμ. πιστοποιητικό, εμφανίζεται ο υιός του αποβιώσαντος ως κύριος μεριδίου 37,50% συγκεκριμένου κάθετου τμήματος αποβιώσας ως κύριος 100% του κάθετου τμήματος, αντί ποσοστού κληρονομίας 12,5% εξ αδιαιρέτου του όλου αρχικού οικοπέδου των 640 τ.μ. Η ως άνω διαφορά επιβαρύνει το δημόσιο με ένα ελάχιστο ποσό (9,39€).

ζ) Με το υπ' αριθμ. πιστοποιητικό, που αφορά το ίδιο με ως άνω ακίνητο, πραγματοποιήθηκε το ίδιο σφάλμα στην περιγραφή του, αποτυπώθηκε με τον ίδιο τρόπο και στο κτηματολογικό φύλλο του Κ.Γ. με αριθμό ΚΑΕΚ, ωστόσο δεν προκύπτει καμία ουσιαστική διαφορά στον φόρο.

η) Στα υπ' αριθμ. καιπιστοποιητικά, αναγράφεται κληρονομικό ποσοστό 37,50% στα με αρ. 5 και 12 οικόπεδα, αντί του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο αποδοχής κληρονομίας ποσοστού 3/8 εξ αδιαιρέτου μεριδίου 1/2 εξ αδιαιρέτου, άλλως 18,75% επί των ακινήτων. Ωστόσο με την αλλαγή αυτή ο κληρονόμος κατέβαλε διπλάσιο ΕΝΦΙΑ από τον οφειλόμενο κατά νόμο και συνεπώς δεν υπήρξε οποιαδήποτε βλάβη του δημοσίου.

θ) Με τα υπ' αριθμ. και πιστοποιητικά, ο κληρονόμος κατέβαλε διπλάσιο του οφειλόμενου κατά νόμο ΕΝΦΙΑ, και συνεπώς το δημόσιο δεν υπέστη οποιαδήποτε βλάβη.

ι) Για τα υπ' αριθμ. (αφορά το με αρ. αγροτεμάχιο), (αφορά το με αρ. ... αγροτεμάχιο), (αφορά το με αρ. ... αγροτεμάχιο), (αφορά το με αρ. ... αγροτεμάχιο) και το (αφορά το με αρ. αγροτεμάχιο) πιστοποιητικά, αναγράφεται σε κάθε αγροτεμάχιο, ως κληρονομικό μερίδιο ποσοστό 37,50%, αντί ποσοστού 3/8 εξ αδιαιρέτου μεριδίου 1/3 εξ αδιαιρέτου ή άλλως 12,50%. Η καταβολή του ΕΝΦΙΑ υπολογίστηκε σε ποσοστό τριπλάσιο του ορθού και καταβλήθηκε πολλαπλάσιος του κατά νόμο οφειλόμενου φόρου. Επιπλέον από πουθενά δεν προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος δεν δικαιούται να δηλώσει μεγαλύτερο ποσοστό, με σκοπό την απόδειξη της νομής και κατοχής του σε μεγαλύτερο ποσοστό, προκειμένου να δύναται να διεκδικήσει μέσω δικαστικής οδού π.χ. αγωγή αναγνωριστικής κυριότητας με επίκληση χρησικτησίας. Μια τέτοια πράξη δεν αποτελεί ούτε επιδικία ούτε μελλοντική απαίτηση όπως λανθασμένα θεώρησε ο έλεγχος.

ια) Για τα υπ' αριθμ. και πιστοποιητικά, αναγράφεται για λόγους απλοποίησης, δεδομένου ότι η αξία δεν μεταβάλλεται, η κάθετη ιδιοκτησία ως ξεχωριστό ακίνητο κατά ποσοστό 100% και όχι ως τμήμα αυτού κατά ποσοστό 50%. Επιπλέον δεν υπάρχει καμία αμφιβολία για την φορολογική εν γένει ταυτότητα του ακινήτου, την οποία δικαιούται να κρίνει ως επαγγελματίας συμβολαιογράφος.

Στο με αρ. ο φόρος του συγκεκριμένου αγροτεμαχίου δεν επηρεάζεται είτε η πρόσοψη είναι με κωδικό 1 είτε με κωδικό 3 και εφόσον η διαφορετική αναγραφή δεν συνεπάγεται την επιβολή μειωμένου φόρου, δεν θα πρέπει να επιβάλλεται κύρωση.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54^Α §1 του ν. 4174/2013 : «1. Απαγορεύεται κάθε υποσχετική 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 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 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 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 προσώπων 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 προσώπους, 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 προσώψεις 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 οικόπεδο, επί του οποίου βρίσκεται το κτίσμα, βρίσκεται σε περιοχή εντός συστήματος ΑΠΑΑ και με την ένδειξη 2 όταν το οικόπεδο, 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 οικόπεδο να αποτυπώνεται με απόκλιση μέχρι δύο τοις εκατό (2%) της επιφάνειάς του. Το πιστοποιητικό θεωρείται ορθό αν οικόπεδο 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 οικόπεδο, 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 οικόπεδο.

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 οποίοι 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, 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 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 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 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, η προσφεύγουσα 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 της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Αναφορικά με τους επιμέρους- κατά περίπτωση ισχυρισμούς :

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 2§1 του ν. 4223/2013: «1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύσταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.

β) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα:

αα) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ββ) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

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 αναφορικά με το υπ' αριθ. συμβόλαιο και το πιστοποιητικό με αριθμό, ο κληρονόμος όφειλε να δηλώσει το ανάλογο ποσοστό ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος στο έτος 2015 από τη στιγμή που ο θάνατος συνέβη στις 30-11-2014 (δηλ. πριν την 31^η Δεκεμβρίου) και να προσκομίσει υπεύθυνη δήλωση για το υπόλοιπο ποσοστό που κληρονομεί βάσει της διαθήκης για το ίδιο έτος. Για την παράβαση αυτή ορθώς εκδόθηκε η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Α του ν.4174/2013, η οποία ωστόσο δεν προσβάλλεται με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή.

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.

Επειδή για τα υπόλοιπα πιστοποιητικά του άρθρου 54 Α, τα περιγραφόμενα ακίνητα δεν απεικονίζονται ορθά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις, διότι:

- Όσον αφορά στο υπ' αριθ. συμβόλαιο και τα πιστοποιητικά με αριθμό θα έπρεπε για το έτος 2014 να δηλωθούν σωστά οι προσόψεις των οικοπέδων ως εξής: στο πιστοποιητικό με αριθμό (2) δύο προσόψεις, καθώς το οικόπεδο βρίσκεται στη συμβολή των οδών και από (1) μια πρόσοψη στα πιστοποιητικά με αριθμό, καθώς έχουν πρόσοψη σε ανώνυμη οδό.

- Στο πιστοποιητικό με αριθμό θα έπρεπε το οικόπεδο να είναι δηλωμένο με (2) δύο προσόψεις καθώς βρίσκεται στη συμβολή των οδών

- Στο πιστοποιητικό με αριθμό δηλώθηκε (1) μια πρόσοψη και λάθος τετραγωνικά μέτρα οικοπέδου, ενώ έπρεπε να δηλωθούν (2) δύο προσόψεις και η ορθή επιφάνεια του συνολικού οικοπέδου, καθώς το οικόπεδο βρίσκεται στη συμβολή των οδών και στην περίπτωση της κάθετης ιδιοκτησίας δηλώνεται το σύνολο των τετραγωνικών μέτρων του οικοπέδου με το ποσοστό που αναλογεί σε αυτό και όχι το τμήμα αυτού με το ανάλογο ποσοστό του.

- Στο πιστοποιητικό με αριθμό δηλώθηκε (1) μια πρόσοψη, λάθος επιφάνεια οικοπέδου και δεν δηλώθηκαν βοηθητικοί χώροι, ενώ έπρεπε να δηλωθούν σωστά (2) δύο προσόψεις (επειδή το οικόπεδο βρίσκεται στη συμβολή των οδών και η συνολική επιφάνεια του οικοπέδου, καθώς στην περίπτωση της κάθετης ιδιοκτησίας δηλώνεται το σύνολο των τετραγωνικών μέτρων του οικοπέδου με το ποσοστό που αναλογεί σε αυτό και όχι το τμήμα αυτού με το ανάλογο ποσοστό του, καθώς και τα τετραγωνικά μέτρα των βοηθητικών χώρων του κτιρίου.

Στις παραπάνω περιπτώσεις η πρόσοψη του ακινήτου, η οποία δεν έχει δηλωθεί, επηρεάζει αυξητικά τον ΕΝ.Φ.Ι.Α..

- Για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 18,75 % και όχι 37,50 % στο έτος 2016,

- για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 18,75 % και όχι 37,50 % στο έτος 2016,

- για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016,

- για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016,

- για το πιστοποιητικό με αριθμό, έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016,

- για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016,

- για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016,
για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016 και
- για το πιστοποιητικό με αριθμό έπρεπε να έχει δηλωθεί ορθά το ποσοστό συνιδιοκτησίας 12,50 % και όχι 37,50 % στα έτη 2015 και 2016.

Όσον αφορά στο υπ' αριθ. συμβόλαιο και το πιστοποιητικό με αριθμό, στο οποίο δηλώθηκε ποσοστό ακινήτου 50% και έκταση 2.237,80 τμ, ενώ έπρεπε να δηλωθεί σωστά η επιφάνεια του γηπέδου δηλαδή 4.560,00 τμ και το ποσοστό για το 2016 25%, καθώς στην περίπτωση της κάθετης ιδιοκτησίας δηλώνεται το σύνολο των τετραγωνικών του γηπέδου με το ποσοστό που αναλογεί σε αυτό και όχι το τμήμα αυτού με το ανάλογο ποσοστό του.

- Για το πιστοποιητικό με αριθμό θα έπρεπε να έχει δηλωθεί πρόσοψη σε Εθνική ή Επαρχιακή οδό (από τη στιγμή που το γήπεδο έχει πρόσοψη στην επαρχιακή οδό) και όχι πρόσοψη σε Αγροτική ή Ιδιωτική οδό.

Επειδή, στην περ. Β της ΠΟΛ 1186/08-10-2018 «Έλεγχος ως προς την ορθότητα του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α.» διευκρινίζεται ότι «Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. θεωρείται ορθό, εφόσον πληρούνται τα αναφερόμενα αναλυτικά πιο κάτω. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ανακριβές», και στο πρώτο εδάφιο της περ. Δ' της ίδιας ΠΟΛ αναφέρεται ότι «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».

Επειδή, 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.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι στο σύνολό τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

Το υπ' αριθμ. Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 του ν. 4174/2013: **10.200,00€**

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.