



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 3-6-2019

Αριθμός απόφασης: 1889

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 4-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά της με αρ./23-01-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ./23-01-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης καθώς και την από 22-1-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Παλλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **4-3-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./23-01-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 6.300,00€ λόγω μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου βάσει της με αρ./19-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54^Α του ν. 4174/2013. Αντικείμενο του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το σύνολο των πιστοποιητικών του άρθρου 54^Α του ν. 4174/2013 τα οποία συμπεριελήφθησαν σε έξι (6) συμβολαιογραφικά έγγραφα που συνέταξε η προσφεύγουσα εντός του έτους 2007. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψαν αποκλίσεις μεταξύ των με αρ./2017,/2017,/2017 συμβολαιογραφικών εγγράφων και των συνημμένων σε αυτά πιστοποιητικών ΕΝ.Φ.Ι.Α. ενώ στο με αρ./2017 δεν επισυνάφθηκε η προβλεπόμενη Υπεύθυνη Δήλωση του ν. 1599/1986. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ./3-12-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αριθ./15-1-2019 υπόμνημά της. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω υπόμνημα προέβη στην έκδοση της με αριθ./23-01-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Α του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι **πλημμέλειες** των πιστοποιητικών δεν επηρεάζουν τη φορολογική ταυτότητα των ακινήτων, δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου και την ουσιαστική απώλεια εσόδων για το Δημόσιο. Η ύπαρξη λάθους στην περιγραφή του ακινήτου δεν συνεπάγεται την καταβολή μειωμένου φόρου και δεν είναι νόμω επιτρεπτή η επιβολή προστίμου.. Η ελεγκτική αρχή δεν προέβη καν στον έλεγχο των σχετικών δηλώσεων των συμβαλλομένων προκειμένου να διαπιστώσει αν πράγματι έχουν αποφύγει την πληρωμή ΕΝΦΙΑ ή έχουν καταβάλει μειωμένο φόρο.
2. Παραβίαση της **αρχής της αναλογικότητας** στη σχέση διαφυγόντος φόρου και προστίμου.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει ακυρωτέα, άλλως πρέπει να μεταρρυθμισθεί, καθ'όσον στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξεως διαλαμβάνεται σε κάποιες περιπτώσεις, ότι τυγχάνει, δήθεν, υπότροπη και έχει επιβληθεί το διπλάσιο του αρχικού προστίμου, λόγω υποτροπής, ενώ είναι πρόδηλο και σαφές, ότι ουδεμία περίπτωση υποτροπής υφίσταται εν προκειμένω. Ο όρος της υποτροπής στους φορολογικούς ελέγχους έχει σαφές εννοιολογικό περιεχόμενο, αναφέρεται δε σε **διαφορετικούς ελέγχους**.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νομικώς πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, διότι, ως αναφέρεται στην κείμενη νομοθεσία, σε περίπτωση υποτροπής του συμβολαιογράφου

ή του φύλακα μεταγραφών προϊσταμένου του κτηματολογικού γραφείου **εκδίδεται χωριστή πράξη επιβολής προστίμου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54^Α του ν. 4174/2014 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 με την **ΠΟΛ.1186/2018**, για την ορθή εφαρμογή του άρθρου 54 Α του ν. 4174/2013, δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι εξής οδηγίες:

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 κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου εξετάσθηκαν έξι (6) συμβολαιογραφικά έγγραφα τα οποία συνέταξε η προσφεύγουσα εντός του έτους 2017 και επί των οποίων διαπιστώθηκαν σε τρία (3) εξ αυτών, ήτοι στα με αρ./30-1-2017,/3-8-2017 και/28-12-2017 συμβόλαια, ανακρίβειες στα συνημμένα πιστοποιητικά ΕΝΦΙΑ ενώ στο με αρ./31-1-2017 συμβόλαιο διαπιστώθηκε μη επισύναψη Υπεύθυνης Δήλωσης ν.1599/1986 ως όφειλε

σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/2015 Απόφαση. Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, σύμφωνα με την από 22-1-2019 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος του προστίμου βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013 σε ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου, λαμβάνοντας ως υποτροπή τις περιπτώσεις ανακρίβειας στα με αρ./3-8-2018,/28-12-2017 και μη επισύναψης στο με αρ./31-1-2017 συμβόλαιο, καθώς επίσης του με αρ./30-01-2017 συμβολαίου, προσδιορίζοντας τελικώς το ύψος του προστίμου για κάθε περίπτωση ως εξής:

Α/Α	Αριθμός Πιστοποιητικού	Αριθμός και Ημ/ν(α) Συμβολαιογραφικού Εγγράφου	ΑΤΑΚ	Φορολογητέα Αξία Ακινήτου	Ποσό Προστίμου (προηγ.στήλη επί 1/1000)	Τελικό Ποσό Προστίμου
01		/2017	.....	30 241,27	30,24	300
02		/2017	.....	28 351 19	28,35	300
03		2017	.....	20 400	20,40	300
04		/2017	.....	30 241 27	30,24	300
05		/2017	.....	20 400	20,40	300
06		/2017	.....	28 351.19	28,35	300
07		/2017	.....	20 400	20,40	300
08		/2017	.....	57 737.50	57, 74	600
09		/2017	.....	141.156.92	141,16	600
10		/2017	.....	2. 097, 83	2, 098	600
11		/2017	.....	18.182 88	18,18	600
12		/2017	.....	5. 048,84	5,05	600
13		/2017	.....	2 .581 56	2,58	600
14		/2017	.....	7.205,76	7,21	600
				ΣΥΝΟΛΟ		6300 €

Επειδή ο έλεγχος βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, εξέδωσε την με αρ./23-1-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε στη προσφεύγουσα συνολικό πρόστιμο ύψους 6.300,00€ για το σύνολο των περιπτώσεων ανακρίβειας συμπεριλαμβανομένων και των περιπτώσεων υποτροπής για τις οποίες επιβλήθηκε διπλάσιο πρόστιμο ύψους 600,00€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της

ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης εξέδωσε τη κρινόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου χωρίς να τηρήσει τις οδηγίες της ΠΟΛ. 1186/2013, ήτοι **έκδοση χωριστής πράξης επιβολής προστίμου για τις περιπτώσεις υποτροπής**, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος περί ακυρότητας της κρινόμενης πράξης γίνεται αποδεκτός. Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη τυγχάνει τυπικά πλημμελής και εξ αυτού του λόγου ακυρωτέα.

Επειδή, γενομένου δεκτού του προβαλλόμενου λόγου περί τυπικής πλημμέλεια, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./4-3-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την ακύρωση της/23-01-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης λόγω **τυπικής πλημμέλειας** (παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας) και η αρμόδια φορολογική αρχή πρέπει κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

