



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Καλλιθέα, 03/07/2020
Αριθμός απόφασης: 1423

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.Ο.Ρ.Γ. 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ'αριθμ.Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚΒ2088/31-05-2020).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού με αριθμ..... κατά της **υπ' αριθμ...../2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την **υπ' αριθμ...../2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου για την εφαρμογή του άρθρου 54Α του ν.4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ**.

7. το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2020ΕΜΠ/23-03-2020 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.
8. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020/29-05-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα: Με την υπ' αριθμ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 900,00 ευρώ για τη μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Α του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 15/11/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, κατόπιν ελέγχου των υπ' αριθμ...../2018 και/2018 συμβολαιογραφικών εγγράφων διαπιστώθηκε ανακρίβεια στα επισυναπτόμενα πιστοποιητικά και συγκεκριμένα στα με αριθμ..... και με πιστοποιητικά που αφορούν τα ακίνητα με ΑΤΑΚ & και στο με αριθμ..... πιστοποιητικό που αφορά το ακίνητο διαπιστώθηκε ότι κατά τα έτη 2013-2017 τα εν λόγω ακίνητα δεν αποτελούσαν βοηθητικοί χώροι ως αναφέρονταν στα εν λόγω πιστοποιητικά. Λόγω των ανωτέρω ανακρίβειών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για το υπ' αριθμ...../2018 συμβόλαιο ποσού 300,00 ευρώ και για το υπ' αριθμ...../2018 συμβόλαιο διπλάσιο πρόστιμο ποσού 600,00 (2 X 300,00) λόγω υποτροπής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αβασίμως και νομικά πλημμελώς εκδόθηκε σε βάρος της η προσβαλλόμενη πράξη καθώς από την πλευρά της ορθώς εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013 καθώς στο με αριθμ..... πιστοποιητικό που αφορά το ακίνητο, το εν λόγω ακίνητο αποτελεί αποθήκη η οποία υπήρχε από το 1990 και χρησιμοποιείται ως αποθήκη από τότε και αυτό βεβαιώνεται από τους αρμόδιους μηχανικούς. Σημειώνεται ότι η αποθήκη βρίσκεται στο ισόγειο και δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και για τον υπολογισμό της αξίας της χρησιμοποιήθηκε το έντυπο της κατοικίας και υπολογίστηκε ως κατοικία, επομένως η αντικειμενική αξία του κτίσματος είναι η ίδια και σε κάθε περίπτωση δεν ζημιώνεται το Ελληνικό Δημόσιο.

- Στα με αριθμό και με αριθμό πιστοποιητικά που αφορούν τα ακίνητα με ΑΤΑΚ & οι ελλείψεις που διαπίστωσε ο έλεγχος δεν επηρεάζουν την αξία των ακινήτων ή την φορολογική του ταυτότητα και δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου.
- Ως συμβολαιογράφος εφάρμοσε τον νόμο, μνημόνευσε και επισύναψε τα απαιτούμενα πιστοποιητικά και δεν είχε κάποια υποχρέωση να ελέγξει την ορθότητα αυτών. Ο έλεγχος που αφορά την νομιμότητα των πράξεων των συμβολαιογράφων ασκείται αποκλειστικά και μόνο από τους αρμόδιους εισαγγελείς και όχι από όργανο της Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή όφειλε να διενεργήσει έλεγχο στον εμπράγματο δικαιούχο φορολογούμενο και να επιβάλλει σε αυτόν την προβλεπόμενη κύρωση και όχι σε τρίτα πρόσωπα.
- Σε περίπτωση που παραλείπονται στοιχεία ή αναγράφονται εσφαλμένα στοιχεία του ακινήτου χωρίς η παράλειψη αυτή ή το σφάλμα αυτό να συνεπάγεται καταβολή μειωμένου φόρου δεν είναι νόμω επιτρεπτή η επιβολή προστίμου.
- Καταφανής παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς με την έκδοση της αρχικής πράξης εν προκειμένω υποτροπή υφίσταται στην αρχική πράξη και στο πλαίσιο του ίδιου ελέγχου χωρίς να υπάρχει άλλος έλεγχος.

Επειδή στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1186/2018 με τίτλο ΕΝ.Φ.Ι.Α.-Περί ορθής εφαρμογής του άρ.54Α του Κ.Φ.Δ. από τους συμβολαιογράφους:

«Για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής του άρθρου 54Α του Ν. 4174/2013, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Με την περίπτωση 13 της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ 2743 Β΄) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την απόφαση Δ. ΟΡΓ. Α 1125477 ΕΞ 2018 (ΦΕΚ 3718 Β΄), ορίστηκαν τα αρμόδια όργανα για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής του άρθρου 54Α του Ν. 4174/2013 από τους συμβολαιογράφους ή και από τους φύλακες μεταγραφών/προϊσταμένους κτηματολογικών γραφείων. Συγκεκριμένα η εντολή ελέγχου εκδίδεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο συμβολαιογράφος ή ο φύλακας μεταγραφών ή ο προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση 121 της ανωτέρω απόφασης κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και οι έλεγχοι πραγματοποιούνται από υπαλλήλους των τμημάτων Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους των Δ.Ο.Υ. αυτών.

Α. Έλεγχος ως προς την υποχρέωση μνημόνευσης και επισύναψης του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Ελέγχεται αν έχουν μνημονευθεί και επισυναφθεί πιστοποιητικά ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα 5 προηγούμενα έτη από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους έκδοσής του.....

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 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.

Γ. Εξαιρέσεις από τον έλεγχο

Δεν ελέγχονται από τα στοιχεία οικοπέδων και κτισμάτων οι στήλες «Κ.Α.Ε.Κ.», «Τ.Κ.», «αριθμός οικοδομικού τετραγώνου», «ειδικών συνθηκών», «μήκος πρόσοψης», «συνολικής επιφάνειας κτισμάτων στο οικόπεδο», «ηλεκτροδοτούμενο», «αριθμός παροχής ηλεκτρικού ρεύματος», «ειδική κατηγορία» και «χρήση κτίσματος οικοπέδου» και από τα στοιχεία γηπέδων οι στήλες «Κ.Α.Ε.Κ.», «Τ.Κ.», «η εδαφική έκταση είναι απαλλοτριωτέα», «ειδικές χρήσεις γης», «ηλεκτροδοτούμενο», «αριθμός παροχής ηλεκτρικού ρεύματος», «ειδική κατηγορία» και «χρήση γηπέδου» καθώς και η αναγραφή οικοπέδου ή γηπέδου στις περιπτώσεις κατηγορίας ακινήτου «αθλητική εγκατάσταση».

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.

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 το άρθρο 54Α παρ.6 του ν.4174/2013 όπως εφαρμόσθηκε από τον έλεγχο στην υπό κρίση υπόθεση έχει ως εξής:

«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 στο άρθρο 54Α παρ.6 του ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 36 του Ν.4646/2019(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με την παρ.30 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου έχει εφαρμογή για ελέγχους που διενεργούνται από την 1/1/2019, ορίζεται:

«Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο παρόν άρθρο, υπόκεινται σε πρόστιμο ανά συμβολαιογραφική πράξη, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συμβαλλομένων, των ακινήτων ή των δικαιωμάτων επ' αυτών, το οποίο ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί της διαφοράς της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία επισυνάπτεται ανακριβές πιστοποιητικό, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. **Σε περίπτωση που από τη χρήση ανακριβούς πιστοποιητικού δεν προκύπτει απώλεια φόρου και αλλοιώνεται η φορολογική ταυτότητα του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ ανά συμβολαιογραφική πράξη. Ως φορολογική ταυτότητα των ακινήτων νοείται το σύνολο των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9).** Σε περίπτωση κατά την οποία δεν επισυνάπτεται πιστοποιητικό, το πρόστιμο ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία δεν επισυνάπτεται πιστοποιητικό ανά συμβολαιογραφική πράξη και δεν

μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. **Εφόσον διαπιστωθεί από μεταγενέστερο έλεγχο, που θα διενεργηθεί εντός δεκαετίας από τον προηγούμενο έλεγχο, ότι συμβολαιογράφος, φύλακας μεταγραφών ή προϊστάμενος κτηματολογικού γραφείου προέβη στην ίδια παράβαση για το αυτό ακίνητο, το αναλογούν κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή πρόστιμο διπλασιάζεται.».**

Επειδή εν συνεχεία το ανωτέρω άρθρο 54Α παρ.6 του ν.4174/2013 αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.4652/2020 (ΦΕΚ Α' 9/23-01-2020) και σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου ισχύει ομοίως για ελέγχους που διενεργούνται από την 1/1/2019 και μετά και έχει ως εξής:

«Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο παρόν άρθρο, υπόκεινται σε πρόστιμο ανά συμβολαιογραφική πράξη, ανεξάρτητα από τον αριθμό των συμβαλλομένων, των ακινήτων ή των δικαιωμάτων επ' αυτών, το οποίο ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί της διαφοράς της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία επισυνάπτεται ανακριβές πιστοποιητικό, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. **Σε περίπτωση που από τη χρήση ανακριβούς πιστοποιητικού δεν προκύπτει απώλεια φόρου, δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Ανακριβές είναι το πιστοποιητικό, στο οποίο δεν απεικονίζεται ορθά η φορολογική ταυτότητα του ακινήτου ή του δικαιώματος επί ακινήτου. Ως φορολογική ταυτότητα του ακινήτου νοείται το σύνολο των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και επιδρούν στον ορθό υπολογισμό του φόρου. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται τα ειδικότερα στοιχεία που συνιστούν τη φορολογική ταυτότητα των ακινήτων. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν επισυνάπτεται πιστοποιητικό, το πρόστιμο ορίζεται σε ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία δεν επισυνάπτεται πιστοποιητικό ανά συμβολαιογραφική πράξη και δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. Εφόσον διαπιστωθεί από μεταγενέστερο έλεγχο, που θα διενεργηθεί εντός δεκαετίας από τον προηγούμενο έλεγχο, ότι συμβολαιογράφος, φύλακας μεταγραφών ή προϊστάμενος κτηματολογικού γραφείου προέβη στην ίδια παράβαση για το αυτό ακίνητο, το αναλογούν κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή πρόστιμο διπλασιάζεται.».**

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1237/2014 ορίζεται:

Ι. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Β. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ (ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ Ή ΟΙΚΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ (ΕΝΤΟΣ & ΕΚΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ)

Στον πίνακα αυτόν αναγράφονται τα περιγραφικά στοιχεία των κτισμάτων, ανεξάρτητα αν αυτά βρίσκονται σε περιοχές εντός ή εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, καθώς και των οικοπέδων με ή χωρίς κτίσματα.

Ο πίνακας χωρίζεται σε στήλες και συμπληρώνεται από το φορολογούμενο ως ακολούθως:

...

ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ (ΣΤΗΛΗ 12)	Αναγράφεται η επιφάνεια των κύριων χώρων του κτίσματος σε τετραγωνικά μέτρα. Τα τετραγωνικά μέτρα αναγράφονται σε ακέραιο αριθμό και, προαιρετικά, μέχρι δύο δεκαδικά ψηφία. Εφόσον επί ακινήτου υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, με την οποία εξαντλείται το σύνολο (100%) του ακινήτου, αναγράφεται η επιφάνεια των κύριων χώρων αυτής και όχι η επιφάνεια τυχόν κοινόχρηστων χώρων της οικοδομής. Σε περίπτωση που στο συμβολαιογραφικό έγγραφο αναγράφεται μόνο η μικτή επιφάνεια της οριζόντιας ιδιοκτησίας (δηλαδή εφόσον συμπεριλαμβάνονται και κοινόχρηστοι χώροι), προκειμένου να προσδιοριστεί η καθαρή επιφάνεια, η οποία θα αναγραφεί στη δήλωση, αφαιρείται ποσοστό 10% της μικτής επιφάνειας. Σε περίπτωση μεταφοράς συντελεστή δόμησης, ως επιφάνεια αναγράφονται τα τετραγωνικά μέτρα του μελλοντικού κτίσματος. Το πατάρι εφόσον έχει ενιαία λειτουργική ενότητα με το λοιπό κτίσμα, προσαυξάνει την επιφάνεια του κύριου ή βοηθητικού χώρου, ανάλογα με τη χρήση του. Δεν αναγράφονται στοιχεία κτίσματος όταν υπάρχει παντελής έλλειψη στέγης. Τα ειδικά κτίρια των κατηγοριών 7 έως και 12, εφόσον δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, αναγράφονται σε μία γραμμή με το σύνολο της επιφάνειας και τον κωδικό του υψηλότερου ορόφου, με συμπλήρωση και των στοιχείων του οικοπέδου και της στήλης 22. Εφόσον υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, κάθε οριζόντια ιδιοκτησία αναγράφεται σε μία γραμμή με το σύνολο της επιφάνειας και, εφόσον αυτή εκτείνεται σε περισσότερους του ενός ορόφους, με τον κωδικό του υψηλότερου ορόφου, με συμπλήρωση και των στοιχείων του οικοπέδου και της στήλης 22. Εφόσον δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και τα κτίσματα δεν
---	---

	είναι εφραπτόμενα, κάθε κτίσμα αναγράφεται σε ξεχωριστή γραμμή με το σύνολο της επιφάνειάς του και, εφόσον αυτή εκτείνεται σε περισσότερους του ενός ορόφους, με τον κωδικό του υψηλότερου ορόφου. Στην περίπτωση αυτή το οικόπεδο αναγράφεται σε μία μόνο γραμμή με συμπλήρωση και της στήλης 22.
ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ (ΣΤΗΛΗ 13)	Αναγράφεται σε τετραγωνικά μέτρα η συνολική επιφάνεια των βοηθητικών χώρων (αποθηκών, θέσεων στάθμευσης κ.λπ.) του κτίσματος, του οποίου αποτελούν παρακολούθημα και επί των οποίων το κύριο κτίσμα έχει δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης. Τα τετραγωνικά μέτρα αναγράφονται σε ακέραιο αριθμό και, προαιρετικά, μέχρι δύο δεκαδικά ψηφία. Εφόσον επί ακινήτου υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, με την οποία εξαντλείται το σύνολο (100%) του ακινήτου, αναγράφεται η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων αυτής και όχι η επιφάνεια τυχόν κοινόχρηστων χώρων της οικοδομής. Σε περίπτωση που στο συμβολαιογραφικό έγγραφο αναγράφεται μόνο η μικτή επιφάνεια οριζόντιας ιδιοκτησίας (δηλαδή εφόσον συμπεριλαμβάνονται και κοινόχρηστοι χώροι), προκειμένου να προσδιοριστεί η καθαρή επιφάνεια, αφαιρείται ποσοστό 10% της μικτής επιφάνειας. Εφόσον δεν προκύπτει η επιφάνεια της θέσης στάθμευσης από την οικοδομική άδεια ή τον τίτλο αυτής, η επιφάνεια της θεωρείται ότι είναι 20 τ.μ., εκτός αν η πραγματική επιφάνεια είναι μεγαλύτερη. Το πατάρι εφόσον έχει ενιαία λειτουργική ενότητα με το λοιπό κτίσμα, προσαυξάνει την επιφάνεια του κύριου ή βοηθητικού χώρου, ανάλογα με τη χρήση του.

«II. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΪΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

4. Όταν επί οικοπέδου υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, κάθε οριζόντια ιδιοκτησία με όλα τα περιγραφικά στοιχεία και τα παρακολουθήματά της (οικόπεδο, αποθήκη, θέση στάθμευσης, κολυμβητική δεξαμενή κ.λπ.) αναγράφεται σε μία γραμμή.

7. Όταν επί οικοπέδου δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και τα κτίσματα εκτείνονται σε περισσότερους του ενός ορόφους, αναγράφονται σε ξεχωριστή γραμμή ανά όροφο. Στην

περίπτωση αυτή το οικοπέδο αναγράφεται σε μία μόνο εξ αυτών των γραμμών με αναγραφή της συνολικής επιφάνειας των επ' αυτού κτισμάτων στη στήλη 22.

8. Όταν επί οικοπέδου δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και επ' αυτού υπάρχουν ανεξάρτητα κτίσματα μη εφαπτόμενα, αναγράφονται σε ξεχωριστές γραμμές ανά κτίσμα και ανά όροφο, όπου τούτο απαιτείται. Τα στοιχεία του οικοπέδου αναγράφονται σε μία εξ αυτών των γραμμών με συμπλήρωση και της στήλης 22.

9. Όταν επί οικοπέδου δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και επ' αυτού υπάρχουν ανεξάρτητα κτίσματα εφαπτόμενα και ανήκουν στην ίδια κατηγορία (π.χ. κατοικίες), αναγράφονται σε μία γραμμή ανά όροφο συμπεριλαμβανομένων και τυχόν κοινόχρηστων χώρων (από τοίχο σε τοίχο). Τα στοιχεία του οικοπέδου αναγράφονται σε μία εξ αυτών των γραμμών με συμπλήρωση και της στήλης 22.».

Επειδή εν προκειμένω από τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι δυνάμει της υπ' αριθμ...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στα υπ' αριθμ...../2018 και/2018 συμβολαιογραφικά έγγραφα και διαπιστώθηκε ανακρίβεια στα επισυναπτόμενα πιστοποιητικά και συγκεκριμένα στα και πιστοποιητικά που αφορούν τα ακίνητα με ΑΤΑΚ & και στο με αριθμ..... πιστοποιητικό που αφορά το ακίνητο καθώς κατά τα έτη 2013-2017 τα εν λόγω ακίνητα όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία (συμβόλαια και δηλώσεις τακτοποιήσεις αυθαίρετων χώρων) δεν αποδεικνύεται ότι αποτελούν βοηθητικοί χώροι (αποθήκες)-παρακολουθήματα κυρίων χώρων ως απεικονίζονται στα υπό κρίση πιστοποιητικά καθώς δεν υπάρχει σχετική οικοδομική άδεια και επίσης δεν υπάρχει και σχετική σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας ώστε να επιβεβαιώνεται ότι αποτελούν ενιαία οριζόντια ιδιοκτησία με τους κυρίους χώρους και να μπορούν έτσι να απεικονισθούν σε μία γραμμή (ΠΟΛ1237/2014).

Ειδικότερα ως προς το συμβόλαιο/18 διαπιστώθηκε ότι η ύπαρξη αυθαίρετης αποθήκης επιφάνειας 5,90τ.μ., που τακτοποιήθηκε ως τέτοια το έτος 2018 με το ν. 4495/2017, δηλώθηκε ως βοηθητικός χώρος παρακολουθήματα μονοκατοικίας, ενώ, προ τακτοποίησης, έπρεπε να δηλωθεί ως άλλη κατοικία και να εκδοθεί και να επισυναφθεί γι' αυτή δεύτερο πιστοποιητικό. Συνεπώς, έπρεπε να εκδοθούν και να επισυναφθούν στο εν λόγω συμβόλαιο συνολικά δύο (2) πιστοποιητικά αντί του ενός (1).

Ως προς το συμβόλαιο/18 διαπιστώθηκε ότι ο υπόγειος χώρος επιφάνειας 72,77τ.μ. και ο αυθαίρετος ισόγειος χώρος-πυλωτή επιφάνειας 24,28τ.μ. που τακτοποιήθηκε το έτος 2018 με το ν. 4495/2017, δηλώθηκαν αθροιστικά 97,05τ.μ. ως βοηθητικοί χώροι-παρακολουθήματα ισογείου καταστήματος χωρίς να εμφανίζονται έτσι σε κάποιο έγγραφο ή στοιχείο, ενώ έπρεπε να δηλωθούν σε ξεχωριστές γραμμές ως κύριοι χώροι: α) υπόγειας κατοικίας και β) ισόγειας ημιτελούς κατοικίας και να εκδοθούν και να επισυναφθούν για κάθε Α.Τ.Α.Κ. δύο (2) επιπλέον πιστοποιητικά. Συνεπώς,

έπρεπε να εκδοθούν και να επισυναφθούν στο συμβόλαιο συνολικά και για τα δύο Α.Τ.Α.Κ. έξι (6) πιστοποιητικά αντί των δύο (2).

Λόγω των ανωτέρω ανακρίβειών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το ελάχιστο πρόστιμο για το υπ' αριθμ...../2018 συμβόλαιο ποσού 300,00 ευρώ και για το υπ' αριθμ...../2018 συμβόλαιο το διπλάσιο του ελαχίστου πρόστιμο ποσού 600,00 (2 X 300,00) λόγω υποτροπής.

Αναλυτικότερα τα ανωτέρω πρόστιμα προσδιορίστηκαν ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου έχουν εξής:

αρ. πιστοποιητικού	Αριθμ . συμβολαίου	ΑΤΑΚ	φορολογητέα αξία του ακινήτου	Πρόστιμο 1ο/οο	Πρόστιμο άρθρου 54Α ν.4174/2013
.....	/2018				
.....	/2018		132.185,00	132,19	300,00
.....	/2018		55.170,15	55,17	600 =300,00X2 (λόγω υποτροπής)

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αβασίμως και νομικά πλημμελώς εκδόθηκε σε βάρος της η προσβαλλόμενη πράξη διότι από την πλευρά της ορθώς εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013 καθώς στο με αριθμ..... πιστοποιητικό που αφορά το ακίνητο, το εν λόγω ακίνητο αποτελεί αποθήκη η οποία υπήρχε από το 1990 και χρησιμοποιείται ως αποθήκη από τότε και αυτό βεβαιώνεται από τους αρμόδιους μηχανικούς. Σημειώνεται ότι η αποθήκη βρίσκεται στο ισόγειο και δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και για τον υπολογισμό της αξίας της χρησιμοποιήθηκε το έντυπο της κατοικίας και υπολογίστηκε ως κατοικία, επομένως η αντικειμενική αξία του κτίσματος είναι η ίδια και σε κάθε περίπτωση δεν ζημιώνεται το Ελληνικό Δημόσιο.

Στα με αριθμ..... και με πιστοποιητικά που αφορούν τα ακίνητα με ΑΤΑΚ & οι ελλείψεις που διαπίστωσε ο έλεγχος δεν επηρεάζουν την αξία των ακινήτων ή την φορολογική του ταυτότητα και δεν συνεπάγονται την επιβολή μειωμένου φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις όπως αυτές τροποποιήθηκαν και έχουν εφαρμογή **για ελέγχους που διενεργούνται από την 1/1/2019** για τον καταλογισμό παράβασης λόγω χρήσης ανακριβούς πιστοποιητικού θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη εάν υφίσταται και απώλεια φόρου λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας.

Δεδομένου ότι η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε πριν την τροποποίηση του νόμου, ως προς την διαπιστωθείσα ανακρίβεια δεν παρέχεται στην οικεία έκθεση ελέγχου αιτιολογία ως προς το εάν εξαιτίας αυτής υφίσταται απώλεια φόρου, και λόγω της αναδρομικής εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε το με **αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2020ΕΜΠ/23-03-2020** έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ προκειμένου να ενημερώσει την Υπηρεσία μας εάν υφίσταται απώλεια φόρου από την διαπιστωθείσα ανακρίβεια.

Η φορολογική αρχή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020/29-05-2020 έγγραφό της μας ενημέρωσε ότι :

«1^ο η απώλεια φόρου για το πιστοποιητικό που αφορά τα ΑΤΑΚ & είναι για όλα τα χρόνια (2013-2017) 400,00 ευρώ.

2^ο η απώλεια φόρου για το πιστοποιητικό που αφορά το ΑΤΑΚ είναι για όλα τα χρόνια (2013-2017) 149,78 ευρώ.».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από τις διαπιστωθείσες ανακρίβειες υφίσταται απώλεια φόρου και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54Α παρ.6 του ν.4174/2013. Για κάθε μια από τις ως άνω ανακρίβειες είχε επιβληθεί από την φορολογική αρχή το ελάχιστο πρόστιμο των 300,00 ευρώ με διπλασιασμό αυτού λόγω υποτροπής στην δεύτερη περίπτωση ανακρίβειας. Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 6 του ν.4174/2013 όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.4652/2020 (ΦΕΚ Α΄ 9/23-01-2020) και σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου ισχύουν για ελέγχους που διενεργούνται από την 1/1/2019, το πρόστιμο ανά συμβολαιογραφική πράξη, ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί της διαφοράς της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία επισυνάπτεται ανακριβές πιστοποιητικό, και δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ. Συνεπώς λόγω του ότι ο υπό κρίση έλεγχος έχει πραγματοποιηθεί εντός του 2019, έχουν εφαρμογή για την επιβολή του προστίμου οι διατάξεις του άρθρου 54^Α του ν.4174/2013 όπως αυτές έχουν τροποποιηθεί με το άρθρο 14 του Ν.4652/2020.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι :

-ο υπό κρίση έλεγχος είχε καταλογίσει στην προσφεύγουσα, βάσει της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, το ελάχιστο πρόστιμο,

-με τις νεότερες διατάξεις το πρόστιμο προσδιορίζεται επί της διαφοράς της φορολογητέας αξίας των ακινήτων για τα οποία επισυνάπτεται ανακριβές πιστοποιητικό,

-η απώλεια του φόρου ως ανωτέρω υπολογίσθηκε από την φορολογική αρχή :

α) που αφορά τα ΑΤΑΚ & είναι για όλα τα χρόνια (2013-2017) 400,00 ευρώ,

β) που αφορά το ΑΤΑΚ είναι για όλα τα χρόνια (2013-2017) 149,78 ευρώ,

κρίνεται με την παρούσα Απόφαση ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 6 του ν.4174/2013 όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.4652/2020 του ελαχίστου προστίμου για την κάθε περίπτωση ανακρίβειας .

Επίσης βάσει των νέων διατάξεων στην υπό κρίση υπόθεση δεν υφίσταται θέμα υποτροπής καθώς σύμφωνα με αυτές υποτροπή υφίσταται εφόσον διαπιστωθεί από μεταγενέστερο έλεγχο, που θα διενεργηθεί εντός δεκαετίας από τον προηγούμενο έλεγχο, ότι συμβολαιογράφος, φύλακας μεταγραφών ή προϊστάμενος κτηματολογικού γραφείου προέβη στην ίδια παράβαση για το αυτό

ακίνητο, το αναλογούν κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή πρόστιμο διπλασιάζεται. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση του ιδίου ελέγχου δεν υφίσταται υποτροπή, το επιβληθέν πρόστιμο δεν διπλασιάζεται και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υποτροπής βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **12/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ**, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

-Πρόστιμο του άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 100,00 €

(λόγω ανακρίβειας στα πιστοποιητικά με αριθμ. και που επισυνάπτονται στο με αριθμ...../2018 συμβόλαιο):

-Πρόστιμο του άρθρου 54Α του ν. 4174/2013 100,00 €

(λόγω ανακρίβειας στο πιστοποιητικό με αριθμ..... που επισυνάπτεται στο με αριθμ...../2018 συμβόλαιο)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.