



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 24/01/2014

Αριθμός απόφασης: 145

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν. 4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως διαχειριστή κατά το έτος 2007 της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, κατά του υπ' αρ. φύλλου

ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ. φύλλου ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση της υπαλλήλου

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση του υπ' αριθ. φύλλου ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος ποσού 1.004,91 €, πλέον 1.205,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Με το υπ' αριθ. φύλλο ελέγχου φόρου μεταβίβασης έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.004,91 €, πλέον 1.205,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον η αξία του μεταβιβαζόμενου ποσοστού οικοπέδου, που αποτελεί εργολαβικό αντάλλαγμα, προσδιορίστηκε κατά τον έλεγχο στο ποσό των 53.220,81 € έναντι του ποσού των 44.350,67 € κατά την δήλωση.

Βάσει του υπ' αριθμ. συμβόλαιο του συμβολαιογράφου , η εταιρεία «.....», ΑΦΜ, απέκτησε οικοπεδικό ποσοστό 12,01% ως εργολαβικό αντάλλαγμα, το οποίο αντιστοιχεί στο κατάστημα του ισογείου της πολυκατοικίας (Α) με στοιχείο πίνακα, σε οικόπεδο εντός σχεδίου επιφάνειας 721 τ.μ. επί των οδών στη Για την εν λόγω μεταβίβαση είχε υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. δήλωση Φ.Μ.Α. με συνημμένο το έντυπο φύλλο υπολογισμού αξίας οικοπέδου (Ε3) και με δηλωθείσα αξία μεταβίβασης ποσού 44.350,67 €.

Κατόπιν της με αριθμ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος ΦΜΑ στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση. Από την από έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι η δηλωθείσα αξία του εργολαβικού ανταλλάγματος-ποσοστού 12,1 του οικοπέδου προσδιορίστηκε εσφαλμένα καθόσον δεν έχει εφαρμοστεί συντελεστής πρόσοψης 1,08 (το οικόπεδο έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους) και είχε εφαρμοστεί ο μειωτικός συντελεστής 0,9 (παρόλο που δεν υπάρχει συνιδιοκτησία στη συγκεκριμένη οριζόντια ιδιοκτησία).

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μετά την λύση των εργασιών της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, ουδείς νομιμοποιείται να την εκπροσωπεί και να είναι αντίκλητος, νομιμοποιούμενος να παραλαμβάνει οπουδήποτε περιεχομένου έγγραφα ή δικόγραφα, είναι αβάσιμος. Οι εταίροι ομόρρυθμης εταιρείας ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων. Η ρύθμιση αυτή

απορρέει από τη διάταξη του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου (Β.Δ. της 19 Απριλίου/1 Μαΐου 1835).

Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου ανάγεται στο έτος 2007, περίοδο κατά την οποία η εταιρεία λειτουργούσε και κατά την οποία ανέτρεξαν τα θεμελιούντα την υποχρέωση πραγματικά περιστατικά. Επιδόθηκε δε νομότυπα στον, ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή της οικοδομικής επιχείρησης, η οποία λύθηκε στις Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων δεν παύει με την περάτωση της εταιρείας, καθώς στην περίπτωση αυτή εκλείπει εφεξής μόνο η ευθύνη του νομικού προσώπου. Εκδόθηκε επίσης νομότυπα στο όνομα της λυθείσας εταιρείας, καθόσον ανάγεται σε χρόνο κατά την οποία υφίσταντο το νομικό πρόσωπο. (ΣΤΕ 2549/1998).

Επειδή ως προς την παραγραφή των αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται κατά τη βασική αρχή της πενταετούς προθεσμίας για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης ότι *«το χρονικό διάστημα κατά το οποίο μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 69 αυτού του κώδικα είναι 5 έτη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, δηλαδή να διενεργήσει έλεγχο και να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης»*. Η ανωτέρω όμως διάταξη συμπληρώνεται από τις ειδικότερες ισχύουσες διατάξεις που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου. Η υπό κρίση περίπτωση αφορά το έτος 2007, για το οποίο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο χρόνος παραγραφής θα συμπληρωνόταν στις 31/12/2012. Η προθεσμία όμως για τη χρήση αυτή παρατάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 κατά τις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

Προκύπτει λοιπόν αβίαστα από τις παραπάνω διαδοχικά εφαρμοστέες διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου έως το τέλος του έτους 2013, όπως εν προκειμένω έγινε και κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη στις 22/11/2013 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής είναι νόμω αβάσιμος.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν πρέπει να επιβάλλονται κυρώσεις κατά του αγοραστή για συμπεριφορά που δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του και χωρίς πρόθεση να εξαπατήσει ή να παραπλανήσει τη φορολογική αρχή αντιπαραθέτουμε ότι:

Σύμφωνα με το άρθρο **66§1 του Ν.2238/94** ορίζεται ότι *«Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση...»*

Σύμφωνα με το άρθρο **68§1 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι *«Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.»*

Απορρέει από τις ανωτέρω διατάξεις ότι η φορολογική ενοχή προκύπτει απ' ευθείας εκ του φορολογικού νόμου και ουδόλως εξαρτάται από τυχόν υπαιτιότητα (πρόθεση) του φορολογούμενου.

Επειδή ως προς ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράλογων και ανεπιεικών προσαυξήσεων αντιπαραθέτουμε ότι σχετικά με την επιβολή των προσαυξήσεων ισχύουν οι κάτωθι δέσμιες για τη φορολογική αρχή διατάξεις :

Σύμφωνα με το άρθρο 1§1 του Ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 24 § 1 του Ν. 3296/2004 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1 Ιανουαρίου 2005 «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του Ν.2523/1997 «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου».

Σύμφωνα με το άρθρο 2§4 του Ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 26 § 1 του Ν. 3943/2001 και ισχύει για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31/03/2001 «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α).....β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή**».

Επειδή σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 2§5 του ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄) ορίζεται ότι κατά τη μεταβίβαση σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, από τον οικοπεδούχο προς τον κατά κύριο επάγγελμα εργολήπτη, ο οποίος ανέλαβε την ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή με δικές του δαπάνες, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται μόνον επί της αγοραίας αξίας των ποσοστών του οικοπέδου έστω και αν κατά την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου έχουν ανεγερθεί από τον εργολήπτη κτίσματα.

Επιπλέον, ορθά με την υποβολή της με αριθμ. Δήλωσης Μεταβίβασης Ακινήτου και για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπεδικού ποσοστού 12,01% ως εργολαβικό αντάλλαγμα υποβλήθηκε το Έντυπο Ε3, επί του οποίου αναγράφεται ότι : « Το έντυπο αυτό (3) συμπληρώνεται και στις περιπτώσεις που υπολογίζεται αξία: α)....., β)ποσοστών οικοπέδου που αντιστοιχούν σε υφιστάμενη ή μελλοντική επιφάνεια κτίσματος, γ)....., δ).....».

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ως συντελεστής θέσης κατά τον υπολογισμό της αξίας των συνιδιοκτησίας που αναλογούν στην οριζόντια ιδιοκτησία που μεταβιβάζεται ως εργολαβικό αντάλλαγμα δεν πρέπει να ληφθεί η θέση του οικοπέδου, αλλά θέση του καταστήματος, το οποίο έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο επί της οδού, κρίνεται ως αβάσιμος.

Επειδή αναφορικά με το συντελεστή πρόσοψης του ακινήτου από απόσπασμα του ιδίου ανωτέρω αναφερθέντος συμβολαίου αναγράφεται ότι πρόκειται για : «οικόπεδο με σημερινή έκταση 721 τ.μ. κείμενο επί της οδού ». Επομένως, ο έλεγχος ορθά εφάρμοσε συντελεστή πρόσοψης (1,08), όπως προκύπτει από το Φύλλο Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου (Οικοπέδου) Ε3, καθόσον το εν λόγω οικόπεδο έχει πρόσοψη σε δύο οδούς.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο μειωτικός συντελεστής συνιδιοκτησίας 0,90 είναι σωστός, παραθέτουμε σημείο του με αριθμ.συμβολαίου του Συμβολαιογράφου, όπου αναγράφονται τα εξής : «Δυνάμει του υπ'αριθμ. συμβολαίου γονικής παροχής της Συμ/φου, που έχει νόμιμα καταχωρισθεί στο οικείο βιβλίο του Κτηματολογίου, η απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ένα οικόπεδο εκτάσεως 767 τ.μ. μετά της εν αυτώ εκτισμένης οικοδομής και σημερινής έκτασης, μετά τη ρυμοτομία, 721 τ.μ. κείμενο στηκαι επί της οδού, νομικής φύσεως, περί του οποίου ο κτηματολογικός τόμος οικοδομών του Δήμου (...), φύλλο (..), μερίδα εξακόσια (...), και φάκελος (...) του Κτηματολογίου».

Συνεπώς, προκύπτει ότι δεν υπήρχε συνιδιοκτησία στη συγκεκριμένη οριζόντια ιδιοκτησία και επομένως, ορθώς κατά τον έλεγχο δεν λήφθηκε υπόψη ο μειωτικός συντελεστής 0,90 που επικαλείται ο προσφεύγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ. φύλλου ελέγχου φόρου μεταβίβασης έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

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

Διαφορά φόρου	1.004,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.205,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.210,80 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).