



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9563608
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

30/3/2015

Αριθμός απόφασης:

1249

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 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».
 - γ. 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».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ....., κατοίκουκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων φυσικών προσώπων έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων φυσικών προσώπων έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υτης οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/11/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 29/3/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων φυσικών προσώπων έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υεπιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.484,44€, πλέον 4.285,85€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή την 12/6/2009 υπεβλήθη στην Δ.Ο.Υη υπ. αρ.δήλωση μεταβίβασης εξ αδιαιρέτου κατά ποσοστό 248% ενός αγροτεμαχίου αρδευόμενου συνολικής έκτασηςτ.μ που βρίσκεται στη θέση «....» της κτηματικής περιοχής του δήμου.... με την υπ. αρ. οικοδομή τύπου μεζονέτας που αποτελείται στο ισόγειο από ένα κλειστό χώρο στάθμευσης (γκαράζ) επιφάνειαςτ.μ και πρώτο όροφο υπερ του ισογείου επιφάνειας ...τ.μ πάνω από την παραλιακή οδό και με πρόσοψη σε αυτή που βρίσκεται σε απόσταση από την θάλασσα από 200 και μέχρι 500 μέτρα με την σημείωση ότι η μεζονέτα είναι στο στάδιο των επιχρισμάτων αλλά θα παραδοθεί αποπερατωμένη, με πωλήτρια την**και αγοραστές κατά ψιλή κυριότητα τηνκαι κατά επικαρπία τον σύζυγο αυτής.....** Με την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης η αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 124.921,04 ευρώ με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό υπολογισμού αξίας ακινήτων κατεβλήθη δε ο αναλογών φόρος με βάση την αξία αυτή.

Την 14/10/2014 εκδόθηκε η υπ. αρ.εντολή ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν 1521/1950 αφορούσα την/2009 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου.

Κατόπιν ελέγχου της ανωτέρω δήλωσης καθώς και του υπ' αριθμσυμβολαίου πώλησης της συμβολαιογράφου ...και λαμβάνοντας υπόψη το από τον Φεβρουάριο 2007 Τοπογραφικό διάγραμμα του υπογράφοντος Πολιτικού μηχανικούπου επισυνάπτεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο και αποτυπώνεται το αγροτεμάχιο καθώς και το υπ' αριθμ.πρωτ..... έγγραφο της Κτηματικής Υπηρεσίας....., όπου βεβαιώνεται ότι, «...στο από Φεβρουάριο του 2007 τοπογραφικό διάγραμμα του Διπλ. Πολιτικού Μηχανικούαπεικονιζόμενο τεμάχιο με στοιχεία Α-Β-Γ-Δ-Ε-Ζ-Α, η απόσταση από τη γραμμή αιγιαλού, όπως αυτή έχει καθορισθεί από την αρμόδια επιτροπή και έχει δημοσιευθεί στο ΦΕΚ764/Δ/2000, είναι 135,00μ από τα κοντινότερα σημεία ήτοι τα Γ και Δ.», διαπιστώνεται ότι πρόκειται για ένα αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης....τ.μ που βρίσκεται στη θέση «....» της κτηματικής περιφέρειαςΠιερίας το οποίο είναι αρδευόμενο, έχει πρόσοψη στο όριο της απαλλοτρίωσης της παλαιάς σιδηροδρομικής γραμμής και πέραν αυτού με την επαρχιακή οδό...., είναι μονοετούς καλλιέργειας και έχει απόσταση από τη επίσημα χαραγμένη γραμμή αιγιαλού (θάλασσα) 135 μέτρα.

Εντός του αγροτεμαχίου ανεγέρθηκαν κατόπιν έκδοση της υπ' αριθμ.οικοδομικής άδειας της Δ/σης Πολεοδομίας και Πολεοδομικών Εφαρμογών έξι (6) ανεξάρτητες κατοικίες (δεν βρίσκονται σε επαφή) οι οποίες αποτελούνται στο ισόγειο από χώρο στάθμευσης αυτοκινήτου εμβαδού ...τμ και από α' όροφο κατοικίας καθαρού εμβαδούτ.μ και μικτού ...τ.μ.

Όπως αναγράφεται στην δήλωση που υποβλήθηκε αλλά και διαπιστώθηκε από αυτοψία που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ στις 24-8-2010, ο χώρος του ισογείου χώρου στάθμευσης διαμορφώθηκε σε χώρο κύριας χρήσης κατοικίας και αποτελεί με τον α' όροφο μια ενιαία κατοικία τύπου μεζονέτας συνολικού εμβαδούτ.μ.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμσύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, συμβόλαιο της ίδιας συμβολαιογράφου που συντάχθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 1002 και 1117 του ΑΚ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3741/1929 «περί ιδιοκτησίας κατ' ορόφους», μεταβιβάζεται η υπ' αριθμ διώροφη οικοδομή η οποία έχει αναλογία στον όλο ως άνω αγρό 248/1000 εξ αδιαιρέτου, η οποία είναι διαμορφωμένη ως μία διώροφη κατοικία αποτελούμενη από ισόγειο χώρο κύριας χρήσης κατοικίας και α' ορόφου κατοικίας οι οποίοι επικοινωνούν μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα συνολικού εμβαδούτ.μ.

Η υπ' αριθμό διώροφη κατοικία είναι ανεξάρτητη, δεν βρίσκεται σε επαφή με καμία άλλη οριζόντια ιδιοκτησία και μεταβιβάστηκε στο στάδιο της αποπεράτωσης των επιχρισμάτων με την δέσμευση από την πωλήτρια να την παραδώσει αποπερατωμένη.

Η αξία της μεταβιβαζόμενης κατοικίας καθώς και η αναλογία αυτής επί του αγροτεμαχίου κατά το χρόνο φορολογίας (12-6-2009) υπολογίζεται με τον αντικειμενικό προσδιορισμό αξιών και ειδικότερα με τα έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ και Κ2 διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41α του ν.1249/1982 (ΠΟΛ1310/3.12.1996) με το έντυπο Κ2 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών. Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τα τυχόν παρακολουθήματα και βοηθητικούς χώρους της, σε ένα ή περισσότερα επίπεδα και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας.

Επομένως για τον υπολογισμό της αξίας του κτίσματος το ορθό έντυπο αντικειμενικού προσδιορισμού είναι το έντυπο Κ2.

1) Αξία κατοικίας: (έντυπο Κ2)

$636 \times 75,4 = 47954,40$

Αξία κατοικίας 47.954,40 ευρώ

2) Αξία αγροτεμαχίου: (έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ)

(ΒΑ) $7773,75 \times 18,00 \times 1,8 = 251869,50$

(ΑΟικ) $70 \times 452,40 = 31668,00$

(ΑΔ) $70 \times 291,08 = 20375,7$

$251869,50 + 31668,00 + 20375,7 = 303913,2 \times 0,9 \times 1,3 \times 1,5 = 533367,66$

Συνολική αξία αγροτεμαχίου: 533.367,66 ευρώ

Αξία ποσοστού 248/1000 εξ αδιαιρέτου $533.367,66 \times 248/1000 = 132.275,17$ ευρώ

Συνολική αξία οριζόντιας ιδιοκτησίας $132.275,17 + 47.954,40 = 180.229,57$ ευρώ

Ο επικαρπωτής κατά το χρόνο της μεταβίβασης ήταν 64 ετών (γεν.23-3-1945) επομένως ο φόρος που αντιστοιχεί στην επικαρπία του μεταβιβαζόμενου περιορίζεται στα 3/10 της αξίας του ακινήτου. Αξία επικαρπίας $180.229,57 \times 3/10 = 54.068,87$ ευρώ και η αξία της ψιλής κυριότητας του μεταβιβαζόμενου περιορίζεται στα 7/10 της αξίας του ακινήτου $180.229,57 \times 7/10 = 126.160,69$ ευρώ.

Την 24-11-2014 εκδόθηκε η υπ. αρ. ...οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης του ανωτέρω ακινήτου και ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία της ψιλής κυριότητας

του στο ποσό των 126.160,69ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 4 του Ν 1521/1950.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.Εσφαλμένος ο υπολογισμός του φόρου ως προς την ψιλή κυριότητα(σελίδα 10 της έκθεσης)
- 2.Έλλειψη αναγκαίων στοιχείων της πράξης. Μη νόμιμη η εντολή ελέγχου και η αυτοψία.
3. Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος του ασύλου της κατοικίας Μη νόμιμη η αυτοψία σε χώρο κατοικίας.
- 4.Παραβάση των αρχών της χρηστής διοίκησης.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
6. Παραβίαση του άρθρου 53 του Ν 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν 1521/1950 ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής ενεργεί έλεγχο της δήλωσης του φόρου μεταβίβασης αναθέτοντας την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος στο ακίνητο στους κατά την κρίση του κατάλληλους οικονομικούς ή άλλους δημοσίους υπαλλήλους ή υπαλλήλους της εθνικής τράπεζας ή σε μηχανικούς κλπ οι οποίοι υποχρεούνται εντός χρονικού διαστήματος όχι πέραν των 10 ημερών να υποβάλλουν το πόρισμα τουςΟ προϊστάμενος δικαιούται να προσδιορίσει αξία μεγαλύτερη ή μικρότερη αυτής που καθορίστηκε από τους εκτιμητές αναγράφοντας λεπτομερώς στο τέλος της έκθεσης εκτίμησης τα στοιχεία στα οποία βασίζει την κρίση του αυτή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41^Α του Ν 1249/1982 και του άρθρου 14 του Ν 1473/84 ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπορευμάτων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων ορίζεται το γινόμενο που προκύπτει από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων επί τους συντελεστές αυξομείωσης όπως καθορίζονται ανά είδος ακινήτου ή κτιρίου .Για τις περιοχές δήμων ή κοινοτήτων που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα η αξία των οικοπέδων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών με βάση την κατώτερη τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου του δήμου ή της κοινότητας, όπως προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Ν. 1521/1950.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν 1587/1950 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ 11 του άρθρου 2 του Ν 2892/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν 2948/2001 ορίζεται ότι ο συντελεστής του φόρου μεταβίβασης ορίζεται σε ποσοστό 7% για μέχρι 15.000 ευρώ τμήμα της αγοραίας αξίας και σε 9% για πέρα του ποσού αυτού τμήμα αυτής. 15.000,00.Οι παραπάνω συντελεστές προσαυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11% ...

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 6 του άρθρου 41 του Ν 1249/82 ορίζεται ότι σε προθεσμία **είκοσι ημερών από την υποβολή της δήλωσης** ο υπόχρεος σε φόρο δύναται χωρίς φορολογική επιβάρυνση εφ όσον αν διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά την

σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή **εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσης τους** να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου εφ' όσον δεν καταρτίστηκε οριστικό συμβόλαιο με την αρχική δήλωση. Στην περίπτωση αυτή εάν ο φόρος που προκύπτει με την νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος συμψηφίζεται με τον καταβληθέντα εάν είναι μικρότερος ή επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής μέσα **σε προθεσμία 20 ημερών** από της υποβολής της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας δύναται να προσκαλέσει τον φορολογούμενο για την υποβολή μέσα στην ίδια 20ημερη προθεσμία συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμού του φόρου. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος δεν αμφισβητήσει την προκαθορισμένη αξία ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής **ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους**. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου διέφυγε ο υπόχρεος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι « Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η

διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής Διοίκησης.

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή .

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του υπό κρίση ακινήτου έλαβε υπόψη :

- Το υπ' αριθμ.πρωτ..... έγγραφο της Κτηματικής Υπηρεσίας Ν. Πιερίας που βεβαιώνει ότι **το υπό κρίση ακίνητο έχει απόσταση από τη επίσημα χαραγμένη γραμμή αιγιαλού (θάλασσα) 135 μέτρα** (και όχι 200 έως 500 που δηλώθηκε).
- την υπ' αριθμόσύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας στην οποία αναγράφεται **διαμορφωμένη μία διώροφη κατοικία** αποτελούμενη από ισόγειο χώρο κύριας χρήσης κατοικίας και α' ορόφου κατοικίας οι οποίοι επικοινωνούν μεταξύ τους με εσωτερική σκάλα συνολικού εμβαδούτ.μ.

Προσδιόρισε την Συνολική αξία οριζόντιας ιδιοκτησίας 132.275,17+47.954,40=180.229,57ευρώ.

Κατά το χρόνο της μεταβίβασης, ήτοι στις 12-6-2009, ο επικαρπωτής διένυε το 64ο έτος συνεπώς η αναλογία της επικαρπίας περιορίζεται στα 3/10 της συνολικής αξίας του ακινήτου και κατ' επέκταση η αναλογία της ψιλής κυριότητας στα 7/10 της συνολικής αξίας του ακινήτου.

Ο **επικαρπωτής** φορολογείται για τα 3/10 της αξίας του ακινήτου ($180.229,57 \times 3/10 = 54.068,87$ ευρώ) και η **ψιλή κυρία** για τα 7/10 της αξίας του ακινήτου ($180.229,57 \times 7/10 = 126.160,69$ ευρώ).»

Ο προσδιορισμός του φόρου που αντιστοιχεί στην ψιλή κυριότητα του ακινήτου υπολογίζεται ως εξής:

Συνολική αξία ακινήτου 180.229,57ευρώ

Αξία ψιλής κυριότητας **126.160,69** ευρώ ($180.229,57 \times 7/10 = 126.160,69$ ευρώ)

$15000,00 \times 7\% = 1.050,00$

$111.1160,69 \times 9\% = 10.004,46$

Σύνολο φόρου 11.054,46πλέον 331,63ευρώ δημοτικός φόρος 3% ($11054,46 \times 3\% = 331,63$)

Στην υπ' αριθμό 1148/2009 δήλωση ΦΜΑ που υποβλήθηκε, **ο φόρος υπολογίστηκε αθροιστικά για την επικαρπία και την ψιλή κυριότητα και για τον ορθό υπολογισμό του φόρου που προκύπτει βάσει ελέγχου γίνεται διαχωρισμός του φόρου.**

Με την ίδια μέθοδο γίνεται η αναγωγή του φόρου που πληρώθηκε βάσει δήλωσης.

Συνολική αξία ακινήτου βάσει δήλωσης 124.921,05ευρώ.

Αξία ψιλής κυριότητας 87.444,73 ευρώ ($124921,05 \cdot 3/10 = 87.444,73$)

$15000,00 \cdot 7\% = 1.050,00$

$72.444,73 \cdot 9\% = 6.520,02$

Σύνολο φόρου 7.570,02 πλέον 227,11ευρώ δημοτικός φόρος 3% ($7.570,02 \cdot 3\% = 227,11$)

Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω ο προσδιορισμός του φόρου τροποποιείται και διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ κατ' επικαρπία	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	126.160,69
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΟΡΙΟ	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	126.160,69
ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	11.054,46
- ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΜΗ συμπεριλ. Δημ. Φόρος 3% v.δ. 3033/54)	7.570,02
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	3.484,44
+ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	4.181,32
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.665,76
+ ΠΛΕΟΝ ΔΗΜ. ΦΟΡΟΣ 3% v.δ. 3033/54	104,53
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.770,29

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **αφ' ενός** ότι στην σελ 10 της έκθεσης ελέγχου αναγράφεται ότι η ψιλή κυριότητα για τα 7/10 της αξίας του ακινήτου ανέρχεται σε $180.229,57 \cdot 7/10 = 144.183,65$ ευρώ (λάθος υπολογισμός πράξης) ουδόλως **επηρεάζει το αποτέλεσμα του προσδιορισμού φόρου** διότι αυτός έγινε στην ορθή αντικειμενική αξία ήτοι των 126.160,69 ευρώ και όχι στην 144.183,65 ευρώ για την ψιλή κυριότητα και 54.068,87 ευρώ για την επικαρπία **και αφ' ετέρου** ότι στην υπ. αρ. ...δήλωση μεταβίβασης ακινήτου ο φόρος υπολογίστηκε σε ποσοστό 7% για το μέχρι του ποσού των 30.000,00 τμήμα της αγοραίας αξίας και σε ποσοστό 9% για το υπόλοιπο τμήμα της αξίας του ακινήτου επικαλούμενος ότι οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 2 του ν.2892/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.2948/2001, δεν ισχύουν κατά τον χρόνο φορολόγησης του κρινόμενου 12-6-2009 είναι παντελώς αβάσιμος .

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε η υπ' αριθμόεντολή ελέγχου προς την ελέγκτρια...., για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της Φορολογίας Κεφαλαίου και ειδικότερα των διατάξεων του ν.1521/1950 (ΦΕΚ245Α') της με αριθμόδήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου.

Επειδή στην συνέχεια εκδόθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Ελέγχου Φ.Μ.Α με συνημμένο τον υπ' αριθμόΠροσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΜΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 28, 30, 34 και 37 του Ν 4174/2014 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 170/26-7-2013).

Επειδή ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ αφού έλαβε υπόψη το υπ' αριθμό πρωτ.... Σημείωμα αντιρρήσεων που υποβλήθηκε από τον ελεγχόμενο καθώς και τις διατάξεις του Ν4174/2013 εξέδωσε την από 18-11-2014 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου ΦΜΑ και την υπ' αριθμό ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑ στην οποία εμπεριέχονται όλα τα στοιχεία που ορίζουν οι διατάξεις του Ν.4174/2013.

Επειδή ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ προέβη στην έκδοση εντολής ελέγχου για την ανωτέρω δήλωση ΦΜΑ λόγω της ανακρίβειας στην περιγραφή του μεταβιβαζόμενου ακινήτου και ειδικότερα στην απόσταση του αγροτεμαχίου από τη θάλασσα. Η ανακρίβεια στα δηλωθέντα στοιχεία διαπιστώθηκε λόγω έκδοσης του υπ' αριθμό/6-7-2012 εγγράφου της κτηματικής υπηρεσίας του Ν. Πιερίας και η βεβαίωση αυτή γίνεται σε χρόνο μεταγενέστερο της υποβολής της δήλωσης Φ.Μ.Α , ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η εντολή του ελέγχου και η αυτοψία δεν είναι νόμιμες προσκρούει στις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή επί της εκδοθείσας πράξης αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του προσφεύγοντος οι διατάξεις βάση των οποίων εκδόθηκε η υπό κρίση πράξη και αναλυτικά το ποσό του οφειλόμενου φόρου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αναγκαίων στοιχείων της πράξης είναι αόριστος .

Επειδή ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ στις ...προέβη σε αυτοψία, ως όφειλε, στο μεταβιβαζόμενο αγροτεμάχιο εντός του οποίου υπάρχουν ανεξάρτητες μονοκατοικίες προκειμένου να διαπιστωθεί το στάδιο αποπεράτωσης **μίας εξ αυτών** για να ολοκληρωθεί η μεταβίβαση αυτής.

Επειδή η αυτοψία έγινε παρουσία του φορολογούμενου και οι γενικές διαπιστώσεις από την αυτοψία που διενεργήθηκε είναι ότι οι κατοικίες είναι ανεξάρτητες δεν συνδέονται δηλαδή μεταξύ τους με κανένα δομικό στοιχείο οι ισόγειοι όροφοι όλων των μονοκατοικιών είναι διαμορφωμένοι σε χώρους κατοικίας και όχι σαν χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων είναι εμφανές από οποιοδήποτε και εξωτερικά του αγροτεμαχίου.

Επειδή το ότι πρόκειται για μία μονοκατοικίας συνολικού εμβαδού ...τμ προκύπτει από το έντυπο Κ2 που υποβλήθηκε από τον ελεγχόμενο προκειμένου να προσδιοριστεί η αντικειμενική αξία του κτίσματος και δηλώνεται ως συνολικός χώρος κύριας χρήσης εμβαδού ...τμ (ήτοι ισόγειος χώρος κύριας χρήσης ...τμ και α' όροφος κύριας χρήσης ...τμ) αντικειμενικής αξίας 47.954,40ευρώ.

Επειδή οι διαπιστώσεις της αυτοψίας δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα του ελέγχου διότι η διαφορά φόρου προκύπτει μόνο από την απόσταση του αγροτεμαχίου από τη θάλασσα πράγμα το οποίο δεν θα μπορούσε να διαπιστωθεί με ακρίβεια με την αυτοψία οι ισχυρισμοί του περί παραβίασης του συνταγματικού του δικαιώματος του ασύλου της κατοικίας του είναι αβάσιμοι και ανυπόστατοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 §§ 1 & 2 Ν.2523/1997 (όπως ισχύει από 1/1/2005 με το άρθρ. 24 § 2 Ν.3296/2004)

«1. 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 (2,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 Ν.2523/1997 (όπως ισχύει από 31/3/2011 με το άρθρ. 26 § 1 και 2 Ν.3943/2011)

Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατά αρχής μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4174 αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για την χρονική περίοδο από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας . Σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου ως αφετηρία προσδιορισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί βάση του νόμου ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή την τροποποιητική ή την πράξει προσδιορισμού . Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι θ α έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι διατάξεις του ανωτέρω νόμου και οι προσαυξήσεις που του

επιβλήθηκαν βάση των διατάξεων του Ν 2523/1997 είναι παράνομες είναι αβάσιμος διότι ο Ν 2523/97 αναφέρεται σε προσαυξήσεις εκπροθέσμου και το άρθρο 53 σε τόκους .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10 του Ν 1521/1950,41 και 41^α του Ν 1249/1982 ,4 του Ν 1587/1950,και 19,23,28 ,30 του Ν 4174/2013 όπως ισχύουν με τις αντίστοιχες τροποποιήσεις τους η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάσει του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών ,ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας, είναι παντελώς αυθαίρετη διότι η επιβολή του φόρου έγινε λαμβανομένου υπ όψιν των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/11/2014 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ...επί της οποίας εδράζεται η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α , κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ...και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής τηςκατά της υπ' αριθ.... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....

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

Επί φύλων ελέγχου

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	3.484,44
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.181,32
Πλέον δημοτικός 3% Ν.Δ 3033/54	104,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.770,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α/α

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).