



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e381

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, κατά α) της υπ' αριθ./31.01.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ επί της με αριθμό/2023 δήλωσης ΦΜΑ, β) της υπ' αριθ./30.01.2023 πράξης επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./31.01.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ και την υπ' αριθ./30.01.2023 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με 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' αριθ./31.01.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της με αριθμό/2023 δήλωσης ΦΜΑ προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος 44.505,11€, πλέον δημοτικού φόρου (3%) ποσού 1.335,15€, ήτοι συνολικό ποσό 45.840,26€.

Η ανωτέρω δήλωση υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα για την άρση της απαλλαγής του άρθρου 62 παρ. 1 ν.3982/2011, που είχε χορηγηθεί με την εκκαθάριση της με αριθμό/01.12.2017 αρχικής δήλωσης ΦΜΑ, στο πλαίσιο της οικειοθελούς συμμόρφωσης του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./15.11.2022 εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για διενέργεια ελέγχου της/01.12.2017 αρχικής δήλωσης και την υπ' αριθ. πρωτ./09.12.2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Η υπ' αριθ./01.12.2017 αρχική δήλωση υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία για την αγορά ενός γηπέδου (οικοπέδου), που βρίσκεται στην Τοπική Κοινότητα εντός της ΒΙΠΕΘ, στο με αριθμό ... βιομηχανικό τετράγωνο, εκτάσεως 7.673,22τ.μ., μετά του επ' αυτού ισογείου εργοστασίου,

εμβαδού 1.430,00τ.μ., με αντικειμενική αξία 1.483.503,55€ και τίμημα 460.000,00€, για την οποία συντάχθηκε το υπ' αριθ./07.12.2017 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

Με την υπ' αριθ./30.01.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 19 παρ. 3 ΚΦΔ, ποσού 22.920,13€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 25/01/2023, της με α/α/2023 τροποποιητικής δήλωσης ΦΜΑ, κατόπιν γνωστοποίησης της υπ' αριθ./.../15.11.2022 εκδοθείσας εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για διενέργεια ελέγχου της/01.12.2017 αρχικής δήλωσης ΦΜΑ, ήτοι 45.840,26€ x 50%.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία νόμου. Η επιχείρηση υπάγεται στο κίνητρο απαλλαγής του ΦΜΑ, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 ν.3982/2011. Η υπ' αριθ./2023 δήλωση ΦΜΑ για την άρση της απαλλαγής υποβλήθηκε κατόπιν υπόδειξης των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Εσφαλμένα ανακλήθηκε η χορηγηθείσα με την υπ' αριθ./01.12.2017 δήλωση ΦΜΑ απαλλαγή.
2. Παραβίαση αρχής ισότητας και αναδρομικής εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης.

Επειδή, με το ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (Α' 294)», ορίζεται στο άρθρο 1 ότι: «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ... επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. 2 ... 3. ... 4. ... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει τον ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ... κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των...».

Επειδή, στο άρθρο 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ... λαμβάνεται υπ' όψει: α)... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 41Α του ν.1249/1982 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία..., που βρίσκονται σε περιοχές τις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται

αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α')...».

Επειδή, στο άρθρο 4 του ν.1587/1950 ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος μεταβίβασης επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: Α)... Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου...».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβίβασης ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβίβασης και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστήν, ...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση... 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς

υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ' και δ' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται...».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 397 του ν.4512/2018, με το οποίο τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 19 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013, οι τροποποιήσεις αυτές αποτελούν υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, ώστε να εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους μέσω σημαντικής μείωσης του φόρου των προβλεπόμενων κυρώσεων υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών. Η διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες. Τέλος, ορίζεται ότι για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται, ενώ δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σε αυτό το στάδιο με επιφύλαξη.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1119/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες την αντιμετώπιση εκπρόθεσμων δηλώσεων που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και

διευκρινίστηκε ότι: «Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής. Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ. Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις). γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης. δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές

δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη...».

Επειδή, με το άρθρο 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 15/11/2022, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ./.../15.11.2022 εντολή για διενέργεια ελέγχου της/01.12.2017 αρχικής δήλωσης ΦΜΑ, που είχε υποβληθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία για την απόκτηση βιομηχανικού ακινήτου, με αντικειμενική αξία 1.483.503,55€ και τίμημα 460.000,00€, για την οποία ζητήθηκε και χορηγήθηκε απαλλαγή του άρθρου 62 παρ. 1 ν.3982/2011 και συντάχθηκε το υπ' αριθ./07.12.2017 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Με το υπ' αριθ. πρωτ./09.12.2022 έγγραφο της Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου και γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της οικειοθελούς συμμόρφωσης του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, υπέβαλε την υπ' αριθ./2023 δήλωση ΦΜΑ με την οποία προέβη στην άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής του 62 παρ. 1 ν.3982/2011. Κατόπιν τούτου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης ΦΜΑ, προέβη στον προσδιορισμό της

φορολογητέας αξίας του ακινήτου (αντικειμενική αξία) και του οφειλόμενου φόρου, συνολικού ποσού 45.840,26€ (κύριου φόρου 44.505,11€ και δημοτικού φόρου (3%) ποσού 1.335,15€), με την έκδοση της υπ' αριθ./31.01.2023 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε την υπ' αριθ./30.01.2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, επιβάλλοντας πρόστιμο που ισούται με το πρόστιμο της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ήτοι ποσό 22.920,13€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ερμηνεύθηκε το άρθρο 62 παρ. 1 ν.3982/2011 και η υπό κρίση μεταβίβαση εμπίπτει στις διατάξεις περί απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων και επομένως, εσφαλμένα ανακλήθηκε η χορηγηθείσα με την υπ' αριθ./01.12.2017 δήλωση ΦΜΑ απαλλαγής. Η δε υπ' αριθ./2023 δήλωση ΦΜΑ, για την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ και επιβολής προστίμου, υποβλήθηκε κατόπιν υπόδειξης των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Όμως, απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δε δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση. Εξάλλου, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν υποβολής δήλωσης ΦΜΑ, με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία αυτοβούλως ζήτησε την άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής, σύμφωνα με τα άρθρα 19, 32 και 62 του ΚΦΔ και όχι έπειτα από έλεγχο και έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ώστε να τίθεται θέμα ερμηνείας της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 62 παρ. 1 ν.3982/2011 από τη φορολογική αρχή. Περαιτέρω, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώσει ότι η δήλωση ΦΜΑ που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιέχει παράλειψη, δύναται να ζητήσει την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, εντός της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα άρθρα 19 και 34 του ΚΦΔ. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση υφίσταται ο περιορισμός του άρθρου 19 παρ. 3 περ. ε' του Κώδικα περί μη διαγραφής, συμψηφισμού και επιστροφής φόρων, προστίμων, τελών και εισφορών που προσδιορίστηκαν, στο πλαίσιο των ευνοϊκών διατάξεων, με βάση εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου.

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 παρ. 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμα.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από 28/02/2023 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ.

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./31.01.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ

Κύριος φόρος μεταβίβασης ακινήτων	44.505,11€
Δημοτικός φόρος (ν.δ.3033/54)	1.335,15€
Σύνολο για καταβολή	45.840,26€

Υπ' αριθ...../30.01.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 19 παρ. 3 ΚΦΔ	22.920,13 €
-------------------------------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.