



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 28/04/2017

Αριθμός απόφασης: **1085**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «... του ...» – **Α.Φ.Μ.** ... κατοίκου Άνω Πόλης- Θεσσαλονίκη επί της οδού κατά της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2005 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 με αριθμό .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους **89.218,84 €**, πλέον διαφορά δημοτικού φόρου 3% ύψους **2.676,57 €**, πλέον πρόσθετος φόρος ανακριβούς υποβολής ύψους **110.274,49 €**, ήτοι συνολικό ποσό **202.169,90 €**.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από ...2016 έκθεσης ελέγχου ΦΜΑ, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ..., σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../...-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της με αριθμό .../2011 εντολής ελέγχου του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΣΔΟΕ), ΠΔ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας στις τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος και μετά την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών του λογαριασμών και των παραστατικών επί συγκεκριμένων συναλλαγών, που απεστάλησαν από τις τράπεζες, καθώς και από την πληροφοριακή έκθεση Κεφαλαίου που συνέταξε και απέστειλε στην Δ.Ο.Υ...., τα αποτελέσματα της οποίας επιβεβαιώθηκαν και από τον παρόντα έλεγχο, προέκυψαν τα παρακάτω:

Στις 24 Μαρτίου 2005 ο προσφεύγων αγόρασε, κατά πλήρη κυριότητα, από την Ανώνυμη Εταιρία «.,» και με μεταγενέστερη επωνυμία «.», με τον διακριτικό τίτλο «.», με ΑΦΜ ..., που εκπροσωπήθηκε από α) την . . και β) από την . ., δυνάμει του με αριθμό ... συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Θεσ/νίκης . . . τον ακόλουθο χώρο μετά των παρακολουθημάτων του στο επίπεδο πέντε (5):

α) Ένα (1) αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα κατοικία του επιπέδου πέντε (5), με αριθμό εσωτερικής αρίθμησης 5-1, το οποίο καταλαμβάνει ολόκληρη την δομούμενη επιφάνεια του ορόφου, (πλην των κοινοχρήστων χώρων) με προσόψεις επί των οδών, ..., ... και οπισθίου πεζοδρόμου, [κατά την διευκρινιστική δήλωση των συμβαλλομένων λόγω κλίσεως του εδάφους πέμπτου ορόφου για τον προσβλέποντα την οικοδομή από τις οδούς ... και ..., τετάρτου ορόφου για τον προσβλέποντα την οικοδομή από την οδό Ικάρου και τρίτου ορόφου από τον οπίσθιο πεζόδρομο],

εμβαδού καθαρού μέτρων τετραγωνικών διακοσίων είκοσι έξι κα. είκοσι επτά εκατοστών (226,27 μ²) και μικτού με την αναλογία των κοινοχρήστων διακοσίων εβδομήντα τεσσάρων και τριάντα πέντε εκατοστών (274,35 μ²) που αποτελείται από από τέσσερα δωμάτια, καθιστικό τραπεζαρία (ενιαίο χώρο), κουζίνα, τρία λουτροαποχωρητήρια, ένα αποθηκευτικό χώρο και διάδρομο στο οποίο αναλογεί ποσοστό εκατόν τριάντα δύο χιλιοστών και ενενήντα εκατοστών του χιλιοστού (132,90 ο/οο) εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου και λοιπών κοινοχρήστων και κοινοκλήτων χώρων της οικοδομής. Στο παραπάνω διαμέρισμα ανήκουν, ως παρακολουθήματα, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 3.975/ 3-12-2003 και πράξη συστάσεως οριζοντίου ιδιοκτησίας και κανονισμού οικοδομής πολυκατοικίας, που μεταγράφηκε νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης στον τόμο 2223 και αριθμό 457, όπως τροποποιήθηκε με τις υπ' αριθμόν 4130/28-06-2004 και 4166/09-09-2004 πράξεις που μεταγράφηκαν νόμιμα στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης, στον τόμο 2256 και αριθμό 84 και τόμο 2265 και αριθμό 498 αντίστοιχα:

β) Τέσσερις (4) θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτου με στοιχεία Ρο τέσσερα (Ρ4} , Ρο πέντε, Ρο έξι (Ρ6) και Ρο επτά (Ρ7) στο επίπεδο μείον ένα (-1) εμβαδού εκάστης μέτρων τετραγωνικών δέκα και εκατόν είκοσι πέντε χιλιοστών (μ² 10,125) πλην της υπ' αριθμόν Ρο έξι εμβαδού μέτρων τετραγωνικών δώδεκα και δέκα πέντε εκατοστών (12,15 μ²).

γ) Δύο αποθήκες στο επίπεδο μείον ένα (-1) με αριθμούς ένα με δύο τόνους (1'') εμβαδού μέτρων τετραγωνικών δέκα πέντε και δέκα οκτώ εκατοστών (15,18 μ²)και τρία με δύο τόνους (3'') εμβαδού καθαρού μέτρων τετραγωνικών δέκα έξι (16,00 μ²), όπως αυτά (παρακολουθήματα) φαίνονται στις κατόψεις των άνω επιπέδων που επισυνάπτονται στην υπ' αριθμ. 3.974/2003 πράξη της συμ/γραφου. Και

(δ) Δικαίωμα αποκλειστικής χρήσεως τμήματος του επιπέδου έξι εμβαδού μέτρων τετραγωνικών διακοσίων τριών και ογδόντα πέντε εκατοστών (203,85 μ²) στο επίπεδο έξι (6) δηλαδή στο δώμα της οικοδομής όπως αυτό φαίνεται μεταξύ των στοιχείων Α-Β-Γ-Δ-Ε-ΣΤ-Ζ-Η-Θ-Ι και Α στην κάτοψη του επιπέδου έξι που επισυνάπτεται στην υπ' αριθμόν 3.975/ 3-12-2003 πράξη της συμ/γραφου.

Ως τίμημα για την παραπάνω αγοραπωλησία του διαμερίσματος μετά των παρακολουθημάτων του συμφωνήθηκε και ορίστηκε μεταξύ των συμβαλλομένων το ποσό των διακοσίων σαράντα οκτώ χιλιάδων εννιακοσίων δέκα εννιά ευρώ και εξήντα τριών λεπτών (248.919,63€), ποσό που αντιστοιχεί στον αντικειμενικό προσδιορισμό των παραπάνω ακινήτων, από το οποίο ποσό, βάσει του υπ'αριθμ. .../24-03-2005 συμβολαίου, εκατόν σαράντα οκτώ χιλιάδες εννιακόσια δέκα εννιά ευρώ και εξήντα τρία λεπτά (148.919,63€) κατέβαλε ο αγοραστής στην πωλήτρια εταιρία και έλαβε αυτή σε μετρητά στις 24/03/2005 και το υπόλοιπο ποσό των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000) καταβλήθηκε με την παράδοση του διαμερίσματος, στις 15/09/2005.

Για τη μεταβίβαση αυτή υποβλήθηκε από τους συμβαλλομένους σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 1587/1950 στην πρώτην Δ.Ο.Υ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, η οποία

καταχωρήθηκε με αύξοντα αριθμό δήλωσης 220/23-3-2005, με δηλωθείσα αξία και αξία κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό το συνολικό ποσό των 248.919,63 ευρώ, (ήτοι ποσό ευρώ 229.876,29 για το διαμέρισμα, 6.236,37 ευρώ συνολικά για τις 4 θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτου, 3.428,24 ευρώ για την συνολική αξία των αποθηκών και 9.378,73 ευρώ για την αποκλειστική χρήση του δώματος.

Από την υποβληθείσα δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου προέκυψε φόρος μεταβίβασης ποσού 27.893,59 ευρώ, (27.081,16 € φόρος μεταβίβασης και 812,43 € φόρος υπέρ Δήμου), που καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στην πρώτην ΔΟΥ ..., με το με αριθμό .../ 23-3-05 σειρά ΣΤ ... διπλότυπο είσπραξης.

Από το απαντητικό έγγραφο της «. -. .» στο με αριθμό πρωτ. .../16-11-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας, προκύπτει, ότι στις 24/03/2005, την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου αγοραπωλησίας, εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθμό ... τραπεζική επιταγή ύψους 148.920,00 €, η οποία εξοφλήθηκε στην Τράπεζα ... και εισπράχθηκε από την αγοράστρια «.....».

Την ίδια ημερομηνία, στις 24/03/2005 εκδόθηκαν με χρέωση του λογαριασμού του προσφεύγοντος με αριθμό ..., που τηρούσε στην . . (. .), οι υπ' αριθ. α.... με το ποσό των 182.216,00 €, β) ... με το ποσό των 182.216,00 €, γ) ... με το ποσό των 182.216,00 €, δ) ... με το ποσό των 182.216,00€ και ε) ... με το ποσό των 182.216,00 €, τραπεζικές επιταγές, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 220/23-3-2005 ΔΗΛΩΣΗ Φ.Μ.Α. (Αρ. Συμβολαίου 4320/24-3-2005)					
A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ €
1	24-3-2005	Εγνατία ...	...	...	148.920,00
2	24-3-2005	Τράπεζα	...	...	182.216,00
3	24-3-2005	... Τράπεζα	...	...	182.216,00
4	24-3-2005	... Τράπεζα	...	...	182.216,00
5	24-3-2005	... Τράπεζα	...		182.216,00
6	24-3-2005	... Τράπεζα	...		182.216,00
ΣΥΝΟΛΟ					1.060.000,00 €

* μετέπειτα μετονομαζόμενη σε ««. -. .»

Οι παραπάνω επιταγές εξοφλήθηκαν στην Τράπεζα Πειραιώς. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου πληρώθηκε συνολικά το ποσό των 1.060.000,00 ευρώ.

Συνεπώς η πραγματική αξία μεταβίβασης του ακινήτου, (πραγματικό καταβληθέν τίμημα αγοραπωλησίας), ανέρχεται στο ποσό των 1.060.000,00 € και προκύπτει διαφορά ύψους 811.080,37 € μεταξύ του τιμήματος που δηλώθηκε, (βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού), ύψους

248.919,63 € και του πραγματικού που καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα και επομένως η δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, στην πρώην Δ.Ο.Υ., είναι ανακριβής και καταλογίστηκε από τον έλεγχο η προκύπτουσα διαφορά στον φόρο μεταβίβασης, επί της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος, καθώς και του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/97.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή κύριου φόρου μεταβίβασης ακινήτου, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του Φ.Μ.Α. παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου επιδόθηκε η δήλωση φόρου μεταβίβασης. Οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης. Αναφορικά με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων που αφορούν σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων δεν προβλέπεται στο νόμο η περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, όπως συμβαίνει με την επιβολή καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος δυνάμει του άρθρ. 84 παρ. 4 του ΚΦΕ.
- 2) Όπως γίνεται πάγια δεκτό από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως καταβληθέν ποσό για την απόκτηση του ακινήτου θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο, εκτός εάν αυτό υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας, οπότε αυτή θεωρείται ως αξία πώλησης του ακινήτου, επιφυλασσομένης σε κάθε περίπτωση της δυνατότητας του φορολογουμένου να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση το αναγραφόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ποσό, έστω και εάν είναι κατώτερο της αγοραίας αξίας, είναι το πράγματι καταβληθέν τίμημα.
- 3) Απαραίτητο τύπο της διοικητικής πράξης αποτελεί η πλήρης και ειδική αιτιολογία των διοικητικών-καταλογιστικών του φόρου πράξεων. Η κρίση του ελέγχου δεν είναι νομίμως αιτιολογημένη, καθόσον λαμβάνει υπόψη στοιχεία που δεν συνδέονται με την επίδικη υπόθεση.
- 4) Σε κάθε περίπτωση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 31 παρ. 1 του ν. 820/1978, ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος περί ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Μ.Α. υπολογίζεται σε ποσοστό 75% επί της διαφοράς μεταξύ καταβληθέντος και καταλογιζομένου ποσού φόρου και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή έσφαλε επιβάλλοντας πρόσθετο φόρο ανακρίβειας σε ποσοστό 120%.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «*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 ... 2. 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 ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: 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...*».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294/Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρ. 4 παρ. 5 του Ν. 1078/1980(ΦΕΚ 238/Α') και ισχύει από 14-10-1980 ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως*».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Ν 3888/2010, ορίζεται ότι: « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.».

Με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν.3899/2010 καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, που όριζε ότι: «*Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών; δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ. Μ. Α. Π.)*».

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.4002/2011 ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012*».

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ.5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση Φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζεται ότι: «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης».

Σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν

εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (**ΣΤΕ 888/2016**), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, στο άρθρο 72§3 Ν. **4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./...-2016 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ..., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της

αριθμ. .../2011 εντολής ελέγχου του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΣΔΟΕ), ΠΔ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ως καταβληθέν ποσό για την απόκτηση του ακινήτου θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο, εκτός εάν αυτό υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας και περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην

έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του α.ν. 1587/1950: «Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 1 του α.ν. 1587/1950 «Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα..... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' του α.ν. 1521/1950 «Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει:.. ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τα λοιπάς περιπτώσεις».

Επειδή, στο άρθρο 41 του Ν 1249/1982 ορίζεται ότι «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκα, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα..... 3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκα και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στη διαδικασία αγοραπωλησίας ακινήτου, κυριαρχούν τρεις νομικές έννοιες: 1) Η «αγοραία» αξία, 2) Η «αντικειμενική» αξία και 3) Το «καταβληθέν τίμημα» αγοραπωλησίας, οι οποίες είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους. Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων, προκύπτει σαφώς ότι ο νομοθέτης θέλει οι φορολογικές επιβαρύνσεις του αγοραστή, να υπολογίζονται στο **πράγματι καταβληθέν τίμημα**, που όταν φυσικά είναι δύσκολο να αποδειχθεί, αυτό υπολογίζεται στην «αντικειμενική» αξία, ή όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, στην «αγοραία αξία», καθόσον το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου, **δεν αρκεί προς απόδειξη του πράγματι καταβληθέντος ποσού.**

Επειδή, από τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1053/27-03-2006 «Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου» και ΠΟΛ. 1070/04-05-2006 «Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου» προκύπτει **υποχρέωση αναγραφής του καταβληθέντος τιμήματος.**

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 1005819/29/Β0013/26.03.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπ. Οικονομικών: κατά τη διαδικασία του ελέγχου των υποβληθέντων δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, οι Δ.Ο.Υ. οφείλουν να αξιολογήσουν κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο που διαθέτουν. Σημειώνεται ότι πάγια θέση της Διοίκησης είναι ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις συνυπάρχουν και ασφαλώς πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον έλεγχο των δηλώσεων Φ.Μ.Α., με δεδομένο ότι ρητά προβλέπεται, (μετά τη θέσπιση του

αντικειμενικού συστήματος), ότι ο φόρος μεταβίβασης επιβάλλεται επί του τιμήματος της μεταβίβασης εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Συνεπώς η κάθε Δ.Ο.Υ., εφόσον κατά τη διαδικασία του ελέγχου της υπό κρίση δήλωσης φόρου μεταβίβασης διαθέτει στοιχεία (στην υπό κρίση περίπτωση βάσει της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.), και από τα οποία αποδεικνύεται ότι το πράγματι καταβληθέν τίμημα της μεταβίβασης είναι μεγαλύτερο από το αναφερόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ορθώς προβαίνει σε καταλογισμό στον υπόχρεο του οφειλόμενου επιπλέον Φ.Μ.Α., επί της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος, καθώς και πρόσθετου φόρου ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/1997.

Επειδή, όπως υποστηρίζεται και από τη θεωρία (βλ. Ιωάννη Φωτόπουλο, Η φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 1999, σελ.313), αν ο Φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια των προσδιοριστικών της αξίας στοιχείων που δήλωσε ο υπόχρεος, η Φορολογούσα αρχή, με σχετική πράξη της καταλογίζει στον υπόχρεο αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας.

Επειδή, στην από .../2016 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α.(Ν.1521/1950) της Δ.Ο.Υ. . . , που εδράζεται επί της από ...-2014 πληροφοριακής έκθεσης του ΣΔΟΕ, Π Δ Κεντρικής Μακεδονίας βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση της ανακριβούς δήλωσης του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα:

1) Προκειμένου να διερευνηθεί, όπως προαναφέρθηκε, το πραγματικά καταβληθέν τίμημα των αγοραπωλησιών, το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας προέβη σε άρση τραπεζικού απορρήτου, των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος,

2) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, με το με αρ.4.320/24-03-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης . . . , αγόρασε ένα διαμέρισμα 226,27 του επιπέδου πέντε (5) με αριθ. εσωτ. αρίθμησης 1-5, μετά των παρακολουθημάτων του ήτοι: α)τέσσερεις χώρους στάθμευσης στο επίπεδο -1 με στοιχεία P4, P5, P6 ΚΑΙ P7 εμβαδού εκάστου 10,125 τ.μ. πλην του P6 που έχει εμβαδόν 12,15 τ.μ. β) δύο αποθηκών 15,18 τ.μ. και 16,00 τ.μ. στο επίπεδο -1 με αρίθμηση (1'') και (3'') αντίστοιχα και γ) δικαίωμα αποκλειστικής χρήσεως τμήματος του επιπέδου έξι στο δώμα της οικοδομής εμβαδού 203,85 τ.μ., στον . . Θεσσαλονίκης, με προσόψεις επί των οδών ., ., . και οπισθίου πεζοδρόμου, από την εταιρεία «., ., . . .».

Στο ανωτέρω Διαμέρισμα αντιστοιχεί ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο και στους κοινόχρηστους της οικοδομής ποσοστό 132,90/1000 εξ αδιαιρέτου. Ως τίμημα για την παραπάνω αγοραπωλησία του διαμερίσματος μετά των παρακολουθημάτων του, συμφωνήθηκε και ορίστηκε μεταξύ των συμβαλλομένων το ποσό των 248.919,63€, ποσό που αντιστοιχεί στον αντικειμενικό προσδιορισμό των παραπάνω ακινήτων, από το οποίο ποσό, βάσει του υπ'αριθμ. 4320/24-03-2005

συμβολαίου, 148.919,63€ κατέβαλε ο αγοραστής στην πωλήτρια εταιρία και έλαβε αυτή σε μετρητά στις 24/03/2005 και το υπόλοιπο ποσό των 100.000€ καταβλήθηκε με την παράδοση του διαμερίσματος, στις 15/09/2005.

3) Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι την ίδια ημερομηνία, στις 24/03/2005 ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου αγοραπωλησίας, εκδόθηκαν με χρέωση του με αριθμό ... λογαριασμού του προσφεύγοντος, που τηρούσε στην Εγνατία Τράπεζα (. .), οι υπ' αριθ. α) με το ποσό των 182.216,00 €, β) ... με το ποσό των 182.216,00 €, γ) με το ποσό των 182.216,00 €, δ) με το ποσό των 182.216,00€ και ε) ... με το ποσό των 182.216,00 €, τραπεζικές επιταγές, με συνεχή αρίθμηση, οι οποίες και εξοφλήθηκαν στην Τράπεζα

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου πληρώθηκε από τον προσφεύγοντα συνολικά το ποσό των 1.060.000,00 ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στην πραγματική αξία μεταβίβασης του ακινήτου (στο πραγματικό καταβληθέν τίμημα αγοραπωλησίας).

Κατόπιν των ανωτέρω, η υποβληθείσα υπ'αριθμ. 220/23-3-2005 δήλωση ΦΜΑ κρίθηκε ανακριβής, κατά το ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας, ήτοι, κατά το ποσό των 811.080,37 € (1.060.000 – 248.919,63) ενώ βάσει ελέγχου προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου:

Α. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΑΞΙΑ €		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Μεταβίβαση ποσοστού 100% ενός διαμερίσματος 226,27 τ.μ., του επιπέδου πέντε (5) με αριθ. εσωτ. αρίθμησης 1-5, μετά των παρακολουθημάτων του ήτοι: α)τέσσερεις χώρους στάθμευσης στο επίπεδο -1 με στοιχεία P4, P5, P6 ΚΑΙ P7 εμβαδού εκάστου 10,125 τ.μ. πλην του P6 που έχει εμβαδόν 12,15 τ.μ. β) δύο αποθηκών 15,18 τ.μ. και 16,00 τ.μ. στο επίπεδο -1 με αρίθμηση (1'') και (3'') αντίστοιχα και γ) δικαίωμα αποκλειστικής χρήσεως τμήματος του επιπέδου έξι στο δώμα της οικοδομής εμβαδού 203,85 τ.μ., στον ... Θεσσαλονίκης, με προσόψεις επί των οδών ..., .., και οπισθίου πεζοδρόμου, από την εταιρεία «., ., . . .».Στο ανωτέρω Διαμέρισμα αντιστοιχεί ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο και στους κοινόχρηστους της οικοδομής ποσοστό 132,90/1000 εξ αδιαιρέτου.			
Β. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	248.919,63	1.060.000,00	811.080,37
Φόρος που αναλογεί(ΦΜΑ) με συντελεστή 9%	1.350,00	1.350,00	
Φόρος που αναλογεί(ΦΜΑ) με συντελεστή 11%	25.731,16	114.950,00	89.218,84
Συνολικός φόρος που αναλογεί(ΦΜΑ)	27.081,16	116.300,00	89.218,84
Δημοτικός Φόρος Ν.Δ.3033/54 που αναλογεί	812,43	3.489,00	2.676,57
Σύνολο	27.893,59	119.789,00	91.895,41
Πρόσθετος Φόρος ανακρίβειας περιορίζεται στο 120%		110.274,49	110.274,49
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	27.893,59	230.063,49	202.169,90

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α. υπολογίζεται σε ποσοστό 75% επί της διαφοράς μεταξύ καταβληθέντος και καταλογιζομένου ποσού φόρου και όχι σε 120%

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.1521/1950 όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι: «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 μεταβιβάσεως και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή.....».

Επειδή, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 2523/1997 και αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.

Επειδή στο άρθρο 1 παρ. 1 2 και 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«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 (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. ... Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).»

Επειδή στο άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται. [Η παρ. 4 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρου 26 Ν. 3943/2011]».

Επειδή στο άρθρο 3 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων της Δ.Ο.Υ ... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Μ.Α.:

Φόρος που αναλογεί (ΦΜΑ) με βάση την παρούσα απόφαση	89.218,84
Δημοτικός Φόρος Ν.Δ.3033/54 που αναλογεί με βάση την παρούσα απόφαση	2.676,57

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120% με βάση την παρούσα απόφαση	110.274,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ	202.169,90 €

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

**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.