



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-03-2017

Αριθμός απόφασης:867

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της . . . του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του με ΑΦΜ:....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/.....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 2.822,23€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 3.386,67€, δη σύνολο 6.208,90€ για τη χρήση 2005, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας μεταβιβαζόμενου από επαχθεί αιτία ακινήτου βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/.....).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από/2016 έκθεσης εκτίμησης ακινήτου, εφαρμογής διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτ...../.....-2015 δελτίου πληροφοριών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ενημερώνοντάς τη ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος (διασταυρωτικού) ελέγχου στην «. –» - Α.Φ.Μ., για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε στο Δ.Δ, και στους αγοραστές αυτών - μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα - διαπιστώθηκε, κατόπιν ανοίγματος των λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας αλλά και των μελών της, η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με το σύζυγό της . . για την αγορά μεζονέτας στην ανωτέρω περιοχή δήλωσαν συνολικό τίμημα 90.000,00€, ενώ καταβλήθηκε πραγματικό τίμημα τουλάχιστον 152.000,00€.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω 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.
2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος του συμβολαίου καθώς εδράζεται επί εντελώς εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νομοθετικού πλαισίου του φόρου μεταβίβασης ακινήτου. Ειδικότερα:
 - Ως αξία μεταβιβαζόμενου νοείται η προκύπτουσα από την εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικών αξιών και μόνο εφόσον τα μέρη δηλώσουν μεγαλύτερη αξία στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο και ο φόρος υπολογίζεται επ'αυτής. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί το ύψος της αντικειμενικής αξίας, μπορεί να την προσβάλει ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων. Εάν

τούτο δε γίνει, τότε ο αρμόδιος έφορος μπορεί να ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους και δεν μπορεί να αμφισβητήσει την αξία για οποιοδήποτε άλλο λόγο (παρ.6 άρθρου 41 Ν 1249/1982) .

- Αμφισβήτηση της αξίας του ακινήτου δεν προβλέπεται και δεν επιτρέπεται στη φορολογία κεφαλαίου παρά αυστηρά και μόνο στη φορολογία εισοδήματος.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Απόκρυψη στοιχείων-Προσβολή του δικαιώματος άμυνας και προηγούμενης ακρόασης-παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
 4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος του συμβολαίου καθώς δε στηρίχθηκε σε νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Ο μόνος τρόπος αμφισβήτησης του αναγραφέντος στο συμβόλαιο τιμήματος, είναι η υπογραφή αντεγγράφου από τα συμβαλλόμενα μέρη.
 5. Η κρίση της φορολογικής αρχής είναι απολύτως εσφαλμένη και αναπόδεικτη- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιλαμβάνει καμία αιτιολογία.
 6. Το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα αγοραπωλησίας ήταν αληθινό, εύλογο, δίκαιο, ανταποκρινόμενο στην αγοραία αξία του ακινήτου κατά την κρίσιμη ημερομηνία της μεταβίβασης. Το επιπλέον καταβαλλόμενο ποσό στην πωλήτρια κοινοπραξία αφορά σε δαπάνες για συμπληρωματικές εργασίες, όπως αυτές προκύπτουν από τη Συμπληρωματική Συγγραφή Υποχρεώσεων.
 7. Ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας σε ποσοστό 120% επί του κύριου φόρου προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
 8. Απόλυτη ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης-Παραβίαση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013
 9. Πλήρης καταστρατήγηση του νομοθετικού πλαισίου για την άρση του τραπεζικού απορρήτου και υπέρβαση των ορίων άρσης από τη φορολογική αρχή.
 10. Εσφαλμένος υπολογισμός πρόσθετου φόρου ανακρίβειας επί της διαφοράς του κύριου φόρου επανυζημένης μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι *“Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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”*.

Επειδή, το άρθρο 12 παράγραφος 3 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, ορίζει ότι *“Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος*

παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως”.

Επειδή, στην παράγραφο 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.”

Επειδή, το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.4002/2011 ορίζει 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.”

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει 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.”

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει 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.”

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει 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...”

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει 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...”.

Επειδή, 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 τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3, του άρθρου 72, του Ν 4174/2013, 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, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι “ Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, με το υπ’ αριθμ. Πρωτ./.....-2016 έγγραφό του, το Γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (σε απάντηση του υπ’αριθμ. ΔΕΔΒΙ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/.....-2016 εγγράφου της Υπηρεσίας μας) μας γνωρίζει ότι “... ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι αναφερόμενες στα άνω άρθρα εισαγγελικές παραγγελίες (άρθρο 22 στοιχείο β’ του Ν. 4203/2013 και άρθρου 87 στοιχ. β’ του Ν. 4316/2014) να είναι προσωποποιημένες, και ορθώς κατά την γνώμη μας αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μιας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου από τα υπάρχοντα στοιχεία ..(.), αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργήσει π.χ. η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας ...”

Δηλαδή ως προς τις εισαγγελικές παραγγελίες, κρίσιμο γεγονός για την παράταση της παραγραφής είναι, σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα, η έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας.

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.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ./.....2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.

➤ Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στο με αριθμό πρωτ...../.....-2015 δελτίο πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης σύμφωνα με το οποίο και κατόπιν ελέγχου στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κατασκευάστριας «.» - Α.Φ.Μ., και των μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή χρηματικών ποσών, για την αγορά ακινήτων, πολύ μεγαλύτερων των αναγραφόμενων στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ'αρ. Δ11/...../....-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης και της υπ'αρ./....2011 εντολής ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας για την εξακρίβωση του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος αγοράς ακινήτου από ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο και κατόπιν επέκτασής του (του ελέγχου) και στους υπόλοιπους αγοραστές ακινήτων που είχε κατασκευάσει η ανωτέρω κοινοπραξία.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, αλλά και όλων των προαναφερόμενων διατάξεων που αφορούν σε παρατάσεις παραγραφής, ως την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις/2016, ακόμη κι αν ληφθεί υπόψη η πενταετής παραγραφή συμφώνως με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι ".....Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου."

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε σχετική αίτηση με την οποία να ζητά να της κοινοποιηθούν τα με αριθμ...../.....2014 και/.....2013 υπομνήματα ενός εκ των μελών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας καθώς και τα έγγραφα της Τράπεζας και της Τράπεζας Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 " 1. 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."

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 εμπειριστатωμένα 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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, 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 λοιπές 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 προίκας, 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 προίκας 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'εξάιρση, 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, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από/2016 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α.(Ν.1521/1950) της Δ.Ο.Υ. που εδράζεται επί του με αριθμό πρωτ...../.....-2015 δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ, Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης 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 των προσφευγόντων. Συγκεκριμένα:

Προκειμένου να διερευνηθεί, όπως προαναφέρθηκε, το πραγματικά καταβληθέν τίμημα των αγοραπωλησιών, το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης προέβη σε άρση τραπεζικού απορρήτου, των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας (.....) καθώς και όλων των μελών που συμμετέχουν στην κοινοπραξία, διότι όπως είχε διαπιστωθεί αποδέκτες χρηματικών ποσών για τις πωλούμενες κατοικίες (που κατασκεύασε η προαναφερόμενη κοινοπραξία), ήταν και τα φυσικά πρόσωπα που συμμετείχαν σ' αυτή, σε προσωπικούς τους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Από το σύνολο της έρευνας διαπιστώθηκε ότι οι αγοραστές της υπό κρίση κατοικίας με στοιχείο 12Γ κατέβαλαν είτε σε λογαριασμούς της κοινοπραξίας, είτε σε προσωπικούς λογαριασμούς των μελών που συμμετέχουν σ' αυτήν ποσά ύψους 152.000,00€ δη μια απόκλιση από το αναγραφόμενο τίμημα στο συμβόλαιο, ύψους 62.000,00€.

Εκ του ανωτέρω ποσού (152.000,00€), από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι ποσό 1.110,56€ αφορά σε πραγματοποιηθείσες δαπάνες για λογαριασμό των αγοραστών από την κατασκευάστρια εταιρία.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό τίμημα του ακινήτου που πουλήθηκε με το με αριθμ...../12-12-2005 συμβόλαιο ήταν ύψους τουλάχιστον 152.000€ και το συνολικό χρηματικό ποσό που πληρώθηκε και δεν μνημονεύθηκε στο συμβόλαιο ήταν ύψους τουλάχιστον 60.889,44€ (20.000,00€+42.000€-1.110,56€)».

Κατόπιν των ανωτέρω, η υποβληθείσα υπ' αρ.-/.....-2005 δήλωση Φ.Μ.Α. κρίθηκε ανακριβής, κατά το ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας συνεκτιμημένων των αναγνωρισθέντων δαπανών, δη κατά ποσό εκ 60.889,44€ (152.000,00€-90.000,00€-1.110,56€) ενώ προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου:

<u>Υπ'αρ./2005 δήλωση Φ.Μ.Α.</u>				
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Ποσοστό 50%
Αντικειμενική αξία ακινήτου	90.000,00€	150.559,44€	60.889,44€	
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	2.100,00€	2.100,00€	-	
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	5.400,00€	10.880,05€	5.480,05€	
Σύνολο	7.500,00€	12.980,05€	5.480,05€	
Δημοτικός φόρος 3%	225,00€	389,40€	169,40€	
Σύνολο	7.725,00€	13.369,45€	5.644,45€	2.822,23€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%			6.773,34€	3.386,67€
Σύνολο φόρου			12.417,79€	6.208,90€

Η υποβληθείσα δήλωση θεωρείται ανακριβής και ορθώς επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εκ 2% για κάθε μήνα από την ημερομηνία σύνταξης του αντίστοιχου συμβολαίου (χρόνος φορολογίας) έως την ημερομηνία περαίωσης του ελέγχου (ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.), χωρίς να μπορεί το ποσοστό του πρόσθετου φόρου να υπερβεί το 120%.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται το ποσό που πραγματικά κατέβαλλε για την αγορά του υπό κρίση ακινήτου. Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο η επικαλούμενη Συμπληρωματική Συγγραφή Υποχρεώσεων. Δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η κοινοπραξία θα αναλάμβανε τη μετατροπή του υπογείου και του ισογείου χώρου στάθμευσης σε κατοικήσιμους χώρους, τη διακόσμηση και επίπλωση της οικίας, τον εξοπλισμό του περιβάλλοντος χώρου και τη σύνδεση με τα δίκτυα κοινής ωφέλειας και θα πληρώνονταν από την προσφεύγουσα.

Επειδή, αντέγγραφο είναι το δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που είναι σχετικό με άλλο έγγραφο, με το οποίο βεβαιώνεται διά της συμπτώσεως της βουλήσεως των συμβαλλομένων

μερών, η μεταβολή, η τροποποίηση, η αναίρεση και γενικότερα η αναγνώριση ως ανίσχυρης της δικαιοπραξίας που αποδεικνύει το προγενέστερο έγγραφο. Με το αντέγγραφο δηλαδή βεβαιώνεται από τα ίδια πρόσωπα που συμβάλλονται στο αρχικό έγγραφο ή τους εκπροσώπους τους, ή ότι τα πράγματι συμφωνηθέντα είναι διαφορετικά και όχι όπως εκτίθενται στο αρχικό έγγραφο ή ότι αυτό τροποποιείται ή καταργείται.

Σκοπός, επομένως του αντεγγράφου είναι η αναγνώριση της εικονικότητας ή του ανίσχυρου της δικαιοπραξίας που είχε καταρτισθεί με το αρχικό έγγραφο. (Ορισμός που υιοθέτησε και η 322/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. που έγινε δεκτή με την Υπ/Οικ.1057493/ΠΟΛ 1002/03.01.96 , βλ. Ι. Φωτοπούλου, Η φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων , τόμος Α, σελ. 912, έκδοση 1999).

Επειδή, η δυνατότητα σύνταξης αντεγγράφου δεν περιορίζει ούτε αποκλείει την εξουσία που φέρει η Φορολογική Διοίκηση να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, ως ρητά ορίζει το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων στερείται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α., βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στην συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων αρχών που συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου περί επαρκούς αιτιολογίας (άρθρο 64 ν.4174/13).

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος *“Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.”*

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, στην παράγραφο 17, του άρθρου 72, Ν 4174/2013, ορίζεται ότι “Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.”

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 “ 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)..... 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...”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν 2523/1997 “Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) 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.”

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ύψους του επιβαλλόμενου προστίμου ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του με βάση τη διαπίστωση της παράβασης. Ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 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.”

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω μολονότι η έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου προβλέπεται ρητά από τον Ν.4174/2013 η τελική έκδοσή τους, μέσα στα

ανωτέρω χρονικά πλαίσια, είναι μεν επιθυμητή όχι όμως δεσμευτική. Τα ανωτέρω ενισχύονται από το γεγονός ότι δεν προβλέπεται στον ως άνω νόμο ρητή διάταξη που επιφέρει σε περίπτωση της εν λόγω πλημμέλειας, την ακυρότητα της πράξης, καθόσον εάν ο νομοθέτης ήθελε την ακυρότητα της πράξης θα το προέβλεπε ρητά, ενόψει και της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 82 του Ν 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της με αριθμ. Δ11/4513/20-09-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης και Λάμπρου Τσόγκα, " 2. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, οι δικαστικές αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα επιμελητήρια, οι συμβολαιογράφοι, οι υποθηκοφύλακες, οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οι οικονομικοί ή κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, στοιχεία λογαριασμών ενεργών ή μη, που άνοιξαν ή χρησιμοποιούνται ή έκλεισαν, στοιχεία για μεταφορές πίστωσης, εμβάσματα, άμεσες χρεώσεις, τραπεζικές επιταγές, εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών, καθώς και δάνεια προς νοικοκυριά και επιχειρήσεις, κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, ιδίως ακίνητα, αυτοκίνητα, αεροσκάφη, πλοία ή σκάφη αναψυχής και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων. Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων για τους σκοπούς της διάταξης αυτής δεν προϋποθέτει ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται, ούτε άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, οι μορφότυποι ανταλλαγής τους, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής τους και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου."

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 " 1. 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."

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου , όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση , με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου. Συνεπώς ο υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν 2523/1997 " *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, από την με αριθμό πρωτ.1125403/2171/Α0012/ΠΟΛ 1317/02-12-1997 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν 2523/1997 και ειδικότερα από το Κεφάλαιο Α' αυτής (Πρόσθετοι Φόροι), στο τμήμα που αφορά το Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων και από τα παραδείγματα που παρατίθενται προκύπτει ότι ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται επί της αξίας της ανακρίβειας επαυξημένης με την επιβολή του φόρου 3% υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ./.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του με Α.Φ.Μ.:..... κατά της υπ' αρ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που αφορά την υπ' αρ./2005 δήλωση Φ.Μ.Α..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση

Με αριθμ...../.....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:6.208,90€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.