



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 1-3-2017
Αριθμός απόφασης:593

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Γ.Κατσιούρης

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 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α'94)

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

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

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 για τη χρήση 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό/.....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου για τη χρήση 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ για την οποία ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. 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:....., 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 Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 12.524,07€, διαφορά δημοτικού φόρου 375,72€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 15.479,75€, δη σύνολο 28.379,54€ για τη χρήση 2005, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς στην αξία μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/06-04-2005).

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

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/.....-2016 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ενημερώνοντάς τη ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος (διασταυρωτικού) ελέγχου σε εκτέλεση της με αριθ. Δ11/...../20-9-2011 εισαγγελικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης στην «.....» - Α.Φ.Μ., για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε στο Δ.Δ. ... Νομού, 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.

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. 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 το από 02-05-2006 πρωτόκολλο αποπεράτωσης συμπληρωματικών εργασιών και παραλαβής κατοικίας και περιβάλλοντος χώρου.
3. 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.

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 πάροδον 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 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 (ήτοι μέχρι 31-12-2016) 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

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, 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 ...”

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./.....2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.

➤ Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στην υπ’ αρ. .../....-2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σώματος 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.../...-2011 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας και της υπ’αριθμ. Δ11/.../....-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης για την εξακρίβωση του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος αγοράς ακινήτου από ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο και ακολούθως επεκτάθηκε 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 περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις/2016, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

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

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, 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 βάσει 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 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, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα..... 3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή 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’εξάιρεση, 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, 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.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα αντεγγράφου και ο φόρος επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982, καθώς από τον έλεγχο κατόπιν ανοίγματος λογαριασμού της κατασκευάστριας του επίμαχου ακινήτου κοινοπραξίας, προέκυψε ότι το πραγματικώς καταβληθέν τίμημα ήταν μεγαλύτερο του δηλωθέντος.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ.17 του Ν 4174/2013 ορίζει 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, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 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).....,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) 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”

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από/2016 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α.(Ν.1521/1950) της Δ.Ο.Υ. ... που εδράζεται επί της υπ’ αρ. πρωτ...../....-2016 πληροφοριακής έκθεσης 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:

1)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

2)Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η . . του με το με αρ...../....-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, αγόρασε μεζονέτα με στοιχείο 1Α, στην

τοποθεσία «.....» του Δήμου στο (.....), αποτελούμενη από : α) υπόγειο αποθήκη εμβαδού 47,20 τ.μ. β) ισόγειο όροφο εμβαδού 50,00 τ.μ. με παρακολούθημα μία ισόγεια αποθήκη 2,40τ.μ., καθώς και την αποκλειστική χρήση σε τμήμα του αγροτεμαχίου έκτασης 1.130τ.μ. Το ανωτέρω ακίνητο έχει συνολικό ποσοστό στο αγροτεμάχιο 25% εξ' αδιαιρέτου. Το συμφωνηθέν τίμημα ανήλθε σε 104.666,98€, για τη μεζονέτα (ως και η αντικειμενική της αξία) και 8.863,12€ για την αποκλειστική χρήση γης, σύνολο 113.530,10€. Οι συμβαλλόμενοι υπέβαλαν προς την Δ.Ο.Υ. τη με αριθμό-/.....-2005 δήλωση πλασματικής μεταβίβασης και την με αριθμό-/.....-2005 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου βάσει της οποίας προέκυψε φόρος 10.215,24€, που καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή με το υπ' αριθμ...../.....-2005 διπλότυπο είσπραξης.

3)Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας και των μελών της, διαπιστώθηκε η κατάθεση χρηματικών ποσών αφορούντων την υπό κρίση οικία, συνολικού ύψους 172.970,00€, πέραν των 80.686,98€, μέρους του τιμήματος που καταβλήθηκε εφάπαξ κατά τη σύνταξη του συμβολαίου. Εκ του ανωτέρω ποσού, ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι 950,56€ αφορούν σε πραγματοποιηθείσες δαπάνες από την εταιρεία για λογαριασμό των αγοραστών. Ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι το υπόλοιπο ποσό των 24.000€ συμπεριλαμβάνεται στο συμφωνηθέν τίμημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, η υποβληθείσα υπ' αριθμ...../...-2005 δήλωση ΦΜΑ κρίθηκε ανακριβής, κατά το ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας δη κατά το ποσό των 139.156,32€ (253.636,98 – 113.530,10 – 950,56) ενώ προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου:

Υπ'αρ./2005 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτου	113.530,10	252.686,42	139.156,32
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00	1.050,00	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	8.867,71	21.391,78	12.524,07
Σύνολο	9.917,71	22.441,78	12.524,07
Δημοτικός φόρος 3%	297,53	673,25	375,72
Σύνολο	10.215,24	23.115,03	12.899,79
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%			15.479,75
Σύνολο φόρου			28.379,54

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.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση
Με αριθμ...../.....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης
Ακινήτου χρήσης 2005

Κύριος φόρος	12.524,07
Δημοτικός φόρος 3%	375,72
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	15.479,75
ΣΥΝΟΛΟ	28.379,54

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

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.