



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.02.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 387

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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 από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. .../.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.869,28 € , πλέον δημοτικού φόρου ποσού 56,08 € και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.310,42 € , δη σύνολο φόρου 4.235,78 €, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -2005) του μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β./.....2016).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από2016 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.-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, μετά της συζύγου του . . – Α.Φ.Μ., για την αγορά μεζονέτας στην ανωτέρω περιοχή, δήλωσαν τίμημα 84.500,00 € , ενώ καταβλήθηκε πραγματικό τίμημα τουλάχιστον 130.000,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτου.
- 2) Το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα αγοραπωλησίας ήταν αληθινό, εύλογο, δίκαιο, ανταποκρινόμενο στην αγοραία αξία του ακινήτου. Το επιπλέον καταβαλλόμενο ποσό στην πωλήτρια κοινοπραξία αφορά σε δαπάνες προμήθειας, εξοπλισμού και συμπληρωματικών εργασιών της κατοικίας του.
- 3) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος του συμβολαίου, καθώς δεν 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 του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245^{Α'}) ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβίβασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/30-9-2010 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, επιπρόσθετα με την ΠΟΛ. 1006/2010 ορίζεται ότι: « ...Με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α΄) παρατάθηκε μέχρι την 31.12.2011 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, η οποία έληγε την 31.12.2010.

Επειδή, 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.»

Επειδή, η ΠΟΛ. 1198/21-09-2011 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31.12.2011, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ...»

Επειδή, με το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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 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, με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, περαιτέρω 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, 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 & 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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., ερειδόμενος στο υπ' αρ. πρωτ. ...-/.....-2015 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης και στα πορίσματα των ερευνών της εν λόγω υπηρεσίας, σε εκτέλεση της υπ' αρ.-/.....-2011 εντολής του Προϊσταμένου της και της υπ' αρ.-2011 Εισαγγελικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται: «...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, με το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου: «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, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου: «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 τήρησης 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 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται : «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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 και 5 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' του α.ν. 1521/1950 ορίζεται : «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, σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές τιμές. Δεν εφαρμόζονται μόνο όταν ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή ή κατ' εξαίρεση σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας τότε ο φόρος υπολογίζεται με βάση το τίμημα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του α.ν. 1521/1950 ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο και η διαφορά μεταξύ της αξίας (αγοραίας ή αντικειμενικής) βαρύνει τον αγοραστή.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 36/16-02-2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στη διαδικασία αγοραπωλησίας ακινήτου κυριαρχούν τρεις νομικές έννοιες, που είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους : 1) Αγοραία αξία, 2) Αντικειμενική αξία και 3) Καταβληθέν τίμημα. Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων προκύπτει ότι ο νομοθέτης θέλει σαφώς 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 μεταβιβαστικό συμβόλαιο δεν αρκεί προς απόδειξη του ύψους του πράγματι καταβληθέντος (ΣτΕ 961/2007).

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 των φορολογουμένων και την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων καθώς 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 συμφωνηθέν 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 : «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: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, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι : «.. 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 προκειμένη περίπτωση:

- Όπως προέκυψε από το υπ' αρ. πρωτ.-/.....-2015 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, επί του οποίου εδράζεται η από-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και η προσβαλλόμενη υπ' αρ.-/2016 πράξη, ο . . του και η σύζυγός του του, με το υπ' αρ.-/.....-2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, αγόρασαν, κατά ποσοστό 50% ο καθένας, τη μεζονέτα με στοιχείο 14^Γ, που βρίσκεται στην τοποθεσία «.....» του Δήμου στο Δ.Δ. (.....) αποτελούμενη από: α) υπόγεια αποθήκη εμβαδού m², β) ισόγειο όροφο εμβαδού m² και γ) πρώτο όροφο εμβαδού m². Η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε σε 84.234,94 €, ενώ για την εν λόγω αγορά δηλώθηκε τίμημα 84.500,00 €.
- Το Σ.Δ.Ο.Ε. προκειμένου να διερευνήσει το πραγματικό καταβληθέν τίμημα της αγοραπωλησίας, προέβη σε άρση τραπεζικού απορρήτου των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας (..... - και), καθώς και όλων των μελών που συμμετέχουν στην κοινοπραξία, διότι όπως είχε διαπιστωθεί αποδέκτες χρηματικών ποσών για τις πωλούμενες κατοικίες, ήταν και τα φυσικά πρόσωπα που συμμετείχαν σ' αυτή, σε προσωπικούς τους τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Από την έρευνα διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων και η σύζυγός του κατέβαλαν είτε σε λογαριασμούς της κοινοπραξίας, είτε σε προσωπικούς λογαριασμούς των μελών που συμμετέχουν σ' αυτήν συνολικό ποσό ύψους 130.000,00 ευρώ.
- Από τον έλεγχο έγιναν δεκτά προσκομισθέντα παραστατικά δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των αγοραστών (από την κατασκευάστρια κοινοπραξία) ύψους 3.960,56 €.
- Δεδομένου ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό τίμημα ήταν μεγαλύτερο του δηλωθέντος στην υποβληθείσα δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, αυτή κρίθηκε ως ανακριβής κατά το συνολικό ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε, πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας, ήτοι κατά το ποσό των 41.539,44 € (130.000,00-3.960,56-84.500,00), ενώ προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου.

Υπ' αρ.-/2005 δήλωση Φ.Μ.Α.				
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Ποσοστό 50%
Αντικειμενική αξία ακινήτου	84.234,94	84.234,94	-	
Καταβληθέν Τίμημα	84.500,00	126.039,44	41.539,44	20.769,72
Φορολογητέα αξία ακινήτου	84.500,00	126.039,44	41.539,44	20.769,72
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	2.100,00	2.100,00	-	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	4.905,00	8.643,55	3.738,55	1.869,28
Κύριος φόρος	7.005,00	10.743,55	3.738,55	1.869,28
Δημοτικός φόρος 3%	210,15	322,31	112,16	56,08
Σύνολο	7.215,15	11.065,86	3.850,71	1.925,36
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		4.620,85	4.620,85	2.310,42
Σύνολο φόρου	7.215,15	15.686,71	8.471,56	4.235,78

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων στερείται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου χρήσης 2005

Διαφορά κύριου φόρου	1.869,28€
Διαφορά δημοτικού φόρου 3%	56,08€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.310,42€
Σύνολο διαφοράς φόρου	4.235,78€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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