



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 13.01.2017

αριθμός απόφασης 338

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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 αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15.09.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... » και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας την, που εδρεύει στην, οδός, αρ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, κατά της με αριθμό

..../2016 Οριστικής Διορθωτικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.), χρονολογία φορολογίας 08.01.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/15.07.2016 Οριστική Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.), χρονολογία φορολογίας 08.01.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 23.09.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.09.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, 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 αριθ./15.07.2016 Οριστική Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρονολογία φορολογίας 08.01.2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου ύψους 25.650,00 €, πλέον διαφορά δημοτικού φόρου ύψους 769,50 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ύψους 31.703,40 €, ήτοι συνολικό ποσό 58.122,90 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε αιτία της με αριθ. εντύπου/29.10.2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του α.ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με τον ν.1587/1950 και ισχύει, (Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων) της, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή της με αριθ. κατ. στη Δ.Ο.Υ./2008 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (αρ. κατ. δήλωσης στην Δ.Ο.Υ./2008 για λογαριασμό της Δ.Ο.Υ.) ως προς το καταβληθέν τίμημα με ποσό ανακρίβειας 285.000,00 ευρώ και βάσει αυτής εκδόθηκε η με αριθ./2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος στην με αριθ./2008, υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ., δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, ο οποίος στο πόρισμά του διαπιστώνει ότι το πραγματικό τίμημα της αγοραπωλησίας ανέρχονταν σε 570.000,00 ευρώ και προσδιορίζει το φόρο μεταβίβασης επί της προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου φορολογητέας αξίας.

Ιστορικό

Την 08.01.2008 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η με αριθ./2008 για λογαριασμό της Δ.Ο.Υ., κοινή δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, η οποία στη Δ.Ο.Υ. έλαβε αριθμό καταχώρησης/2008 από την αγοράστρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με αντικείμενο την, και πωλήτριες την με Α.Φ.Μ. και την με Α.Φ.Μ., κατά 50% εξ αδιαιρέτου έκαστη.

Η ως άνω υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Α. αφορούσε τη μεταβίβαση κατά πλήρη κυριότητα ενός αγροτεμαχίου έκτασης 15.770,20 τ.μ. ευρισκόμενου στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου, της του Προκειμένου για την εν λόγω μεταβίβαση συντάχθηκε το με αριθ./08.01.2008 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, κου, στο οποίο δηλώθηκε ως τίμημα το ποσό των 285.000,00 ευρώ ενώ η αντικειμενική αξία ανέρχονταν στο ποσό των 138.639,09 ευρώ. Ωστόσο, την 18.10.2007 ενώπιον του ίδιου ως άνω συμβολαιογράφου είχε υπογραφεί από τους συμβαλλόμενους το με αριθ. προσύμφωνο πώλησης του εν λόγω αγροτεμαχίου με καταβολής αρραβώνος ποσού 285.000 ευρώ ενώ στο φύλλο 3 αυτού αναφέρονταν ως τίμημα της εν λόγω αγοραπωλησίας το ποσό των 570.000,00 ευρώ.

Ο Προϊστάμενος της, στα πλαίσια διενεργούμενων ελέγχων (αριθ. εντολών του 2012) πόθεν έσχες και ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών και των σχετικών ευρημάτων τους, εξέδωσε την με αριθ./2013 εντολή ελέγχου, για τον έλεγχο της με αριθ./2008 υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. (αριθ. κατ.2008 Δ.Ο.Υ. για λογαριασμό της Δ.Ο.Υ.). Κατόπιν αυτού συντάχθηκε από την ως άνω υπηρεσία η με αριθ. εντύπου10.2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του α.ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με τον ν.1587/1950 και ισχύει (Φ.Μ.Α.). Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή της με αριθ./2008 δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου ως προς το καταβληθέν τίμημα με ποσό ανακρίβειας 285.000,00 ευρώ. Ειδικότερα, με το αριθ./08.01.2008 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου, η εταιρεία «.....» προέβη στην αγορά του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου στην με αναγραφόμενο τίμημα το ποσό των 285.000,00 ευρώ. Ο έλεγχος με τις με αριθ. πρωτ./24.10.2014 και/06.11.2014 προσκλήσεις κάλεσες τις πωλήτριες, και αντίστοιχα, να δώσουν διευκρινίσεις σχετικά με το πραγματικό τίμημα πώλησης του εν λόγω ακινήτου. Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ./08.08.2014 προσκομισθέν στο έλεγχο Απόσπασμα Ληξιαρχικής Πράξης Θανάτου του ληξιαρχείου του Δήμου η κα απεβίωσε την2014. Με την με αριθ. πρωτ./17.12.2014 έγγραφη δήλωσή της η κα δήλωσε τα εξής: «Θέλω να σας ενημερώσω ότι τα χρήματα που πήραμε εγώ και η αδερφή μου πρέπει να είναι περίπου 520.000,00 € με 560.000,00 €. Δυστυχώς δεν μπορώ να σας πω με σαφήνεια το ακριβές ποσό γιατί δεν βρίσκω

ούτε το συμβόλαιο ούτε άλλα χαρτιά επειδή τα είχε όλα η αδερφή μου. Όσο και να ψάξαμε τα παιδιά της και εγώ δεν μπορέσαμε να βρούμε κάτι».

Την 18.10.2007 συντάχθηκε και υπογράφηκε το με αριθ. Προσύμφωνο Πώλησης Αγροτεμαχίου του συμβολαιογράφου, μεταξύ των δύο πωλητριών και του νομίμου εκπροσώπου και Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρείας «.....»,, στο οποίο αναγράφεται ότι το τίμημα αγοραπωλησίας ορίστηκε σε 570.000,00 ευρώ. Αναφέρεται επίσης ότι δόθηκαν ως αρραβώνας, τέσσερις (4) επιταγές, η με α/α 1 επιταγή καταβλήθηκε εκτός του γραφείου και της παρουσίας του συμβολαιογράφου ενώ οι υπόλοιπες ενώπιόν του, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία	Επιταγή	Σε διαταγή	Ποσό
1	23.08.2007	.....		50.000,00 €
2	18.10.2007	.....	.....	5.700,00 €
3	18.10.2007	.....	.....	114.650,00 €
4	18.10.2007	.....	.....	114.650,00 €
ΣΥΝΟΛΟ				285.000,00 €

Από το Αναλυτικό Καθολικό των Προμηθευτών της Γενικής Λογιστικής, διαπιστώθηκε ότι η επιταγή με αριθμό ποσού 50.000,00 €, καταβλήθηκε στην κα Όλες οι ανωτέρω επιταγές, συνολικής αξίας 285.000,00 ευρώ αποτυπώνονται στο Αναλυτικό Καθολικό των λογαριασμών Γενικής Λογιστικής των Προμηθευτών της εταιρείας.

Ο έλεγχος όμως, κατόπιν επεξεργασίας του λογαριασμού που διατηρούσε στην Τράπεζα η εταιρεία «.....», η οποία σχετίζεται με την αγοράστρια εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι είχαν πληρωθεί στις πωλήτριες οι κάτωθι επιταγές, εκδόσεως της ίδιας Τράπεζας:

α/α	Ημερομηνία	Επιταγή	Σε διαταγή	Ποσό
1	08.01.2008	.....	.....	139.650,00 €
2	08.01.2008	.....	.....	139.650,00 €
ΣΥΝΟΛΟ				279.300,00 €

Η εξωχώρια εταιρεία «.....», σχετιζόμενη με την προσφεύγουσα, έχει έδρα την, ενώ δεν έχει δραστηριότητα και Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα. Νόμιμοι εκπρόσωποί της είναι οι: και

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι το συνολικό ποσό των πεντακοσίων εβδομήντα χιλιάδων ευρώ (570.000,00 €), είναι το πραγματικό τίμημα της μεταβίβασης του ανωτέρω ακινήτου και το οποίο έλαβαν οι πωλήτριες με επιταγές και μετρητά. Αυτή η διαδικασία συνηθίζονταν στην αγορά για καθαρά φορολογικούς λόγους, αφού με τον τρόπο αυτό η αγοράστρια εταιρεία απέφυγε την καταβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτου που αντιστοιχούσε στο επιπλέον τίμημα που δεν

αναγράφονταν στο συμβόλαιο, ενώ για τον πωλητή ήταν αδιάφορο αφού δεν τίθεται θέμα φορολόγησής του στην διαδικασία μεταβίβασης ακινήτου.

Ο έλεγχος για τις διαπιστώσεις που έκανε βασίστηκε σε πραγματικά στοιχεία (έκδοση και πληρωμή ονομαστικών επιταγών από την αγοράστρια του ακινήτου εταιρεία και από εταιρείες ιδίων οικονομικών συμφερόντων με αυτή), στην έγγραφη δήλωση της μιας εκ των πωλητριών, στο με αριθ. προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτου καθώς και στην κοινή λογική και στη συνήθη συναλλακτική διαδικασία που ακολουθείται στην αγορά ακινήτων.

Στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ως άνω ελέγχου καταγράφονται τα εξής:

- Η αγοράστρια εταιρεία «.....» συστήθηκε την 07.04.2005, το μετοχικό της κεφάλαιο ανέρχονταν σε 60.000 €, ενώ μοναδικοί μέτοχοι κατά τη σύσταση ήταν: α) η εξωχώρια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης «.....» με έδρα την όπου κατείχε 5.999 μετοχές και β) ο, Α.Φ.Μ., όπου κατείχε 1 μετοχή.
- Ο είναι Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας και ο είναι μέτοχος και Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας εταιρείας και παράλληλα νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....», με έδρα την Ο είναι ο πραγματικός κάτοχος των μετοχών των εταιρειών: «.....», «.....» με έδρα στην και «.....». Νόμιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας «.....» φέρονται οι: α) και β) ο
- Στο με αριθ./10.10.2007 Προσύμφωνο πώλησης αγροτεμαχίου, του συμβολαιογράφου, για την μεταβίβαση του ίδιου ως άνω ακινήτου, αναγράφεται ότι το τίμημα της αγοραπωλησίας ορίστηκε στο ποσό των 570.000,00 ευρώ.
- Οι δύο επιταγές της Τράπεζας που πληρώθηκαν από τον λογαριασμό της εταιρείας «.....», μέσω των οποίων εξοφλήθηκε η υποχρέωση της αγοράστριας εταιρείας προς τις πωλήτριες, και, εκδόθηκαν την 08.01.2008, η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου.
- Το ποσό των 560.000,00 ευρώ περίπου είναι το πραγματικό τίμημα που έλαβαν οι πωλήτριες, και, για την πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου στην ελεγχόμενη εταιρεία, σύμφωνα με την έγγραφη δήλωση της κας
- Το ποσό των 285.000,00 ευρώ που αντιστοιχούσε στο τίμημα που δηλώθηκε στο συμβόλαιο, καταβλήθηκε με επιταγές που πληρώθηκαν από τον με αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας, της αγοράστριας εταιρείας και το οποίο ποσό ήταν αυτό που εμφανίστηκε στα λογιστικά της βιβλία. Οι επιταγές αυτές καταβλήθηκαν την 18.10.2007, ημερομηνία σύνταξης του με αριθ. προσυμφώνου αγοραπωλησίας ακινήτου.
- Το υπόλοιπο ποσό των 285.000,00 ευρώ (που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ του πραγματικού και του δηλωθέντος τιμήματος $570.000,00 \text{ €} - 285.000,00 \text{ €} = 285.000,00 \text{ €}$),

καταβλήθηκε α) 5.700,00 € σε μετρητά τα οποία δεν καταβλήθηκαν από το ταμείο της εταιρείας και β) με δύο επιταγές συνολικού ποσού 279.300,00 €, που πληρώθηκαν από τον λογαριασμό με αριθ. της Τράπεζας που ανήκει στην εταιρεία «.....», αφού δεν ήταν δυνατό αυτό να γίνει μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της αγοράστριας εταιρείας ή του ταμείου αυτής γιατί η ανακρίβεια αυτή μεταξύ των δύο ποσών, θα ήταν εύκολο να εντοπιστεί από τυχόν έλεγχο.

- Οι πωλήτριες, και, δεν είχαν άλλη εμπορική συναλλαγή με την αγοράστρια εταιρεία, ούτε και με την εταιρεία «.....».
- Η εταιρεία «.....» είναι εξωχώρια, χωρίς καμία δραστηριότητα στην
- Ο τραπεζικός λογαριασμός της εταιρείας «.....» λειτούργησε ως τροφοδοτικός λογαριασμός για την κάλυψη των αναγκών της προσφεύγουσας εταιρείας, που στην προκειμένη περίπτωση είναι η κάλυψη και η πληρωμή των μη δηλωθέντων στα συμβόλαια πραγματικών τιμημάτων.
- Ο φόρος μεταβίβασης καταβλήθηκε επί του δηλωθέντος και όχι επί του πραγματικού τιμήματος αγοραπωλησίας και με τον τρόπο αυτό η αγοράστρια εταιρεία απέφυγε την πληρωμή του φόρου μεταβίβασης επί του πραγματικού συμφωνηθέντος τιμήματος, ενώ για την πωλήτρια ήταν αδιάφορο αφού δεν τίθεται θέμα φορολόγησής της κατά την πώληση του ακινήτου.

Στη συνέχεια και με αφορμή την ως άνω έκθεση ελέγχου του, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας πλέον Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ./2016 εντολή ελέγχου σχετικά με τον έλεγχο της με αριθ./2008 υποβληθείσας δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. και με αριθ./2008 στη Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και συνημμένη την με αριθ./12.05.2016 Προσωρινή Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Μ.Α., και κλήθηκε η ελεγχόμενη όπως διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος υπεβλήθη από την προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. εισ./07.06.2016 υπόμνημα της ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο οποίο εξέφρασε τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τη Φορολογική Αρχή με αποτέλεσμα την έκδοση της με αριθ. .../2016 Οριστικής Διορθωτικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξης λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου.

β) Παράνομη επιβολή διαφοράς Φ.Μ.Α. λόγω μη στοιχειοθετήσεως της έννοιας του «αντεγγράφου» και, εν γένει, της φερόμενης ως ανακρίβειας του τιμήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78§1,4 από τις οποίες απορρέει η αρχή της νομιμότητας του φόρου και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, όπου επιβάλλουν τη στενή, γραμματική ερμηνεία των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες αναφέρονται στα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, ήτοι στο υποκείμενο, το αντικείμενο, τους συντελεστές και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Η αμφισβήτηση ή η αναίρεση του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος πωλήσεως χωρεί μόνον δια της αποκαλύψεως ετέρου δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου, στο οποίο βεβαιώνεται από τους ίδιους τους συμβαλλομένους ότι το πραγματικό τίμημα ήταν διαφορετικό από το εμφανιζόμενο στο συμβόλαιο (γνωμ. ΝΣΚ 332/1995). Το δε έγγραφο αυτό, που συνιστά την έννοια του αντεγγράφου της διατάξεως του άρθρου 15§3 του ν.1587/1950, πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ήτοι δεν δύναται να ενταχθεί στην έννοια αυτή οποιοδήποτε στοιχείο, το οποίο δεν φέρει το χαρακτήρα του εγγράφου, που αποτυπώνει τη σύμπτωση της βουλήσεως των συμβαλλομένων να μεταβάλουν ή να αναιρέσουν το περιεχόμενο της καταρτισθείσης μεταξύ τους δικαιοπραξίας. Επίσης οι επιταγές εκδόθηκαν από άλλη νομική οντότητα και όχι από την αγοράστρια εταιρεία.

Επίσης οι επιταγές δεν δόθηκαν από την ελεγχόμενη Α.Ε. προς την πωλήτρια αλλά από τρίτη νομική οντότητα άλλη από την αγοράστρια Α.Ε. προς φυσικά πρόσωπα άλλα από την πωλήτρια Α.Ε.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.1521/1950 (ο οποίος κυρώθηκε με το Ν.1587/1950) περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων – πλοίων: «Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικής σημαίας επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με την αξία του ακινήτου: «1. Διά τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει: ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπές περιπτώσεις. 2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του

πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν εξ' ετέρων συμβολαίων ή εξ' εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών δωρεών και προικών ή εξ' άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή κατά την κρίσιν του Οικ. Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου: «1. Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν η κείται το ακίνητον».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 46 παρ.1 του Ν.820/1978: «3. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 & 4 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου: «....3. Ο αγοραστής όστις θα αποκαλυφθή ότι υπέγραψεν αντίγραφον εξ ου προκύπτει, ότι συνεφώνησεν ή κατέβαλε τίμημα μεγαλύτερον του εν συμβολαίω και εν τη φορολογικώ δηλώσει αναγραφέντος, ανεξαρτήτως του προσθέτου φόρου του άρθρ. 9 του παρόντος, τιμωρείται δια προστίμου ίσου προς το πενταπλάσιον του οριστικώς προσδιορισθέντος φόρου, ο οποίος αναλογεί επί του μη δηλωθέντος τμήματος του τιμήματος. 4. Τα κατά τας προηγουμένας παραγράφους πρόστιμα επιβάλλονται δι' ητιολογημένης πράξεως του Οικον. Εφόρου. Δια την έκδοσιν και επίδοσιν της πράξεως, την παραγραφήν του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολήν προστίμου, την άσκησιν προσφυγής και ενδίκων μέσων και εν γένει την διαδικασίαν βεβαιώσεως και εισπράξεως τούτου, εφαρμόζονται αναλόγως αι περί επιβολής προστίμου διατάξεις, αι ισχύουσαι εν τη φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α* 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «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, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «1. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 για 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 φόρου και λοιπών αναλογιστικών πράξεων παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι ως άνω διατάξεις αφορούν τις εντολές διενέργειας οριστικού φορολογικού ελέγχου, ο οποίος είναι πλήρης, εμπεριστατωμένος και οριστικός και συνήθως αφορά ένα μεγάλο αριθμό ανέλεγκτων χρήσεων και για το λόγο αυτό είναι συνήθως χρονοβόρος. Για το λόγο αυτό παρέχεται η σχετική χρονική άνεση για την ολοκλήρωση των ελέγχων, την έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4203/2013 περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, πράξης επιβολής φόρων κ.λπ.: *«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: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015 περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης: *«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 εν προκειμένω, η με αριθ./2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, η οποία αφορούσε την προσφεύγουσα, εκδόθηκε το 2013, στη συνέχεια ο σχετικός φάκελος υπόθεσης με συνημμένη την από 29.10.2015 έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ., κατόπιν η Δ.Ο.Υ. με το αριθ./21.12.2015 έγγραφό της την απέστειλε στη Δ.Ο.Υ., όπου εκδόθηκε η με αριθ./2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατόπιν αυτών και σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο της με αριθ./2008 υποβληθείσας δήλωσης στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διαβιβαστεί στη Δ.Ο.Υ. όπου έλαβε αριθ./2008, και έκδοση πράξης επιβολής φόρου, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον κρίσιμο χρόνο και ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας ανήκει στην δικαιοδοσία των Δικαστηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ 2 και 93 παρ 4 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ο φόρος μεταβίβασης επιβάλλεται επί του τιμήματος της μεταβίβασης εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Ως τίμημα δε νοείται το πράγματι καταβληθέν κατά τη μεταβίβαση και όχι το αναγραφόμενο στο πωλητήριο συμβόλαιο, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή του, σε περίπτωση δε που αποδειχθεί ότι τούτο είναι μεγαλύτερο του δηλωθέντος στη μεταβιβαστική σύμβαση και την υποβληθείσα σχετική δήλωση Φ.Μ.Α., η δήλωση αυτή θεωρείται ανακριβής και οφείλεται κύριος φόρος για τη διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του πράγματι καταβληθέντος τιμήματος για την αγορά του ακινήτου καθώς και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ./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, όπως είναι το πληροφοριακό δελτίο του, ενώ ειδικά ως προς το αντέγγραφο κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.1521/1950, πρέπει τούτο να αναφέρεται σε υφιστάμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο μεταβίβασης ακινήτου. Όσον αφορά τον ισχυρισμό περί κατάργησης της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.1521/1950 για το αντέγγραφο από τις διατάξεις του ν.1249/1982 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 του ν.2386/1996), 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 (βάσει της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.), μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται αντέγγραφο 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, στην με αριθ. εντύπου/29.10.2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του α.ν. 1521/1950 όπως κυρώθηκε με τον ν.1587/1950 και ισχύει (Φ.Μ.Α.) της, αναφέρονται οι ισχύουσες διατάξεις, περιγράφονται αναλυτικά και με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15.07.2016 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15.09.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., εδρευούσης στην, οδός, αριθ. ..., κατά της με αριθ./2016 Οριστικής Διορθωτικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οριστική Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων με αριθ. .../2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου	25.650 €
Δημοτικός φόρος	769,50 €
Πρόσθετος φόρος 120%	31.703,40 €
Σύνολο φόρου	58.122,90 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).