



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 29-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1733

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των:

α) του με ΑΦΜ:

β) του με ΑΦΜ:

γ) του με ΑΦΜ: και

δ) του με ΑΦΜ:

κατά :

α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

δ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. α) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

β) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

δ) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

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. ενδικοφανούς προσφυγής των α) του με ΑΦΜ:, β) του με ΑΦΜ,

γ) του με ΑΦΜ και δ) 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:

1)Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του του, διαφορά κύριου φόρου 1.356,40€, διαφορά δημοτικού φόρου 40,69€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.627,68€, δη σύνολο 3.024,77€ για τη χρήση 2010, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ 102/2010) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

2)Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος της του, διαφορά κύριου φόρου 1.356,40€, διαφορά δημοτικού φόρου 40,69€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.627,68€, δη σύνολο 3.024,77€ για τη χρήση 2010, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ 102/2010) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

3)Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του του, διαφορά κύριου φόρου 1.356,40€, διαφορά δημοτικού φόρου 40,69€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.627,68€, δη σύνολο 3.024,77€ για τη χρήση 2010, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ 102/2010) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

4)Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της του, διαφορά κύριου φόρου 388,14€, διαφορά δημοτικού φόρου 11,64€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 465,77€, δη σύνολο 865,55€ για τη χρήση 2010, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ 102/2010) για τη μεταβίβαση ακινήτου από

επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό υπόθεσης/2014 (ID αναφοράς) πληροφοριακής έκθεσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, Α' υποδιεύθυνση ελέγχων, Α' τμήμα Ερευνών που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ενημερώνοντάς την ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό με κύριο δικαιούχο τον και συνδικαιούχο την, διαπιστώθηκε η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στο με αριθμ./2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου

Συγκεκριμένα η τράπεζα ενημέρωσε ότι στις 03-02-2010 εκδόθηκε η με αριθμό τραπεζική επιταγή, ποσού 82.000,00€, σε διαταγή με ημερομηνία έκδοσης την 03-02-2010 σε χρέωση του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας με κύριο δικαιούχο τον και συνδικαιούχο τη Η επιταγή αυτή στη συνέχεια κατατέθηκε στις 10-02-2010 στον με αριθμό λογαριασμό με κύριο δικαιούχο τον του (πωλητή του εν λόγω ακινήτου) και συνδικαιούχο την του

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αποτελούν ορθό συμπέρασμα της υπαγωγής νομικών και πραγματικών καταστάσεων καθώς η επιταγή δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του αντεγράφου.
2. Τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι αποσπασματικά, αυθαίρετα και μη ικανά να στηρίξουν πλήρη αιτιολογία για το χαρακτηρισμό της δήλωσης ΦΜΑ ως ανακριβή.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή ΦΜΑ, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του Ν 1570/1950.
4. Η επιβαλλόμενη προσαύξηση προσκρούει στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του α.ν. 1521/1950: «Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβασης ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβίβασης πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.»

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, 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 το άρθρο 5 παρ 1 του Ν 1521/1950 " 1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή"

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.

Κατέξαιρηση, 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 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 εμπειρισττωμένα 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α.(Ν.1521/1950) της Δ.Ο.Υ. που εδράζεται επί της με ID αναφοράς/2015 Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης 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, στις 03-02-2010 υποβλήθηκε η υπό έλεγχο δήλωση ΦΜΑ, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης 102/2010. Με το με αριθμ. /09-02-2010 πωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, οι προσφεύγοντες με ΑΦΜ, με ΑΦΜ:., με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ: απέκτησαν την πλήρη κυριότητα, κατά ποσοστό 30%, 30%, 30% και 10% εξ αδιαιρέτου έκαστος αντιστοίχως, ενός ισογείου καταστήματος εμβαδού 45τμ επί της οδού Μεραρχίας 46 στο 164 ΟΠ της πόλεως των με αντικειμενική αξία, δηλωθείσα επί της υπό κρίση υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ με αριθμό καταχώρησης 102/2010, 38.873,97€.

Με την με ID αναφοράς /2015 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, ενημερώθηκε η ΔΟΥ ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποιήσαν στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό με κύριο δικαιούχο τον και συνδικαιούχο τη, διαπιστώθηκε ότι το συνολικό πραγματικό (εμπορικό) τίμημα αγοράς του ανωτέρω ακινήτου ανέρχεται σε 82.000,00€ το οποίο καταβλήθηκε από τον στον (πωλητή).

Συγκεκριμένα, η τράπεζα ενημέρωσε ότι στις 03-02-2010 εκδόθηκε η με αριθμό τραπεζική επιταγή σε διαταγή με ημερομηνία έκδοσης την 03-02-2010 σε χρέωση του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας με κύριο δικαιούχο των και συνδικαιούχο τη,

Η επιταγή αυτή στη συνέχεια κατατέθηκε στις 10-02-2010 στον αριθμό λογαριασμό ταμιευτηρίου με κύριο δικαιούχο τον του ο οποίος φέρεται ως πωλητής στο αριθμ. /09-02-2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας και συνδικαιούχο την

Συνεκτιμώντας τα ανωτέρω δεδομένα ο έλεγχος καταλήγει ότι το ποσό των 82.000,00€ που κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό του με συνδικαιούχο την που τηρούν στην τράπεζα, αφορά το τίμημα της αγοραπωλησίας του ακινήτου με το υπ'αριθμ. /2010 συμβόλαιο.

Επειδή από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρ. 158, 159, 166, 180, 181, 361, 369, 513 και 1033 ΑΚ προκύπτει ότι όπου ο νόμος απαιτεί την τήρηση τύπου για την κατάρτιση της δικαιοπραξίας, ο τύπος απαιτείται για ολόκληρο το περιεχόμενό της και προκειμένου για ακίνητο πρέπει να καλύπτει τόσο την μεταβιβαστική της κυριότητάς του εμπράγματη σύμβαση όσο και την ενοχική της πώλησής του ως προς όλα τα ουσιώδη στοιχεία της, δηλαδή ως προς το πράγμα και το τίμημα.

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, πρόθεση του νομοθέτη είναι να αποκτούν νομική και φορολογική ισχύ ως αντέγραφα, στοιχεία όπως οι επιταγές, συναλλαγματικές κ.τ.λ. από τα οποία προκύπτουν ακριβή στοιχεία για οικονομικές συναλλαγές που δηλώθηκαν ανακριβώς στην Εφορία, όπως για παράδειγμα οι αγορές ακινήτων ,σύμφωνα με νομοθετική ρύθμιση που κατατέθηκε για το «πόθεν έσχες » με το νέο φορολογικό καθεστώς.

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 ενός εκ των αγοραστών του επίμαχου ακινήτου, προέκυψε ότι το συμφωνηθέν τίμημα ήταν μεγαλύτερο του δηλωθέντος.

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αυθαίρετης κρίσης του ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, 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, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την υποχρέωση του Δημοσίου περί επαρκούς αιτιολογίας (άρθρο 64 ν.4174/13).

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 πάροdon πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσης φόρου μεταβιβάσεως”*.

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 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, 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:

- Η υπό κρίση δήλωση ΦΜΑ υποβλήθηκε στη ΔΟΥ την 03-02-2010 και έλαβε αριθμό καταχώρησης/2010.
- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων και ειδικότερα έλεγχος της προαναφερθείσας με αριθμ./2010 δήλωσης ΦΜΑ.
- Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στο με αριθμό ID αναφοράς πληροφοριακής έκθεσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης σύμφωνα με την οποία, κατόπιν ελέγχου στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό με κύριο δικαιούχο τον και συνδικαιούχο την διαπιστώθηκε η καταβολή χρηματικού ποσού, για την αγορά ακινήτου, πολύ μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στο αντίστοιχο συμβόλαιο αγοραπωλησίας.
- Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του Ν 1521/1950 καθώς και της διάταξης του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, δεδομένης της έκδοσης εντολής ελέγχου την

....., το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί την , ημερομηνία κατά την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

➤ Καθίσταται σαφές ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του εν λόγω φόρου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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, 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 του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των:

α) του με ΑΦΜ:,

β) του με ΑΦΜ:

γ) του με ΑΦΜ: και

δ) του με ΑΦΜ:

κατά:

α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

δ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων με βάση την παρούσα απόφαση

α) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:3.024,77€

β) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:3.024,77€

γ) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:3.024,77€

δ) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:865,55€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

α.α

**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 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).