



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 29.11.2016

Αριθμός απόφασης: 3999

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. 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. Του άρθρου 6 της αριθ. 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 01.07.2016 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.), φορολογικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό / 2016 Οριστική Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.), φορολογικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 08.07.2016 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 01.07.2016 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. / 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου ύψους 85.009,60 €, πλέον διαφορά δημοτικού φόρου ύψους 2.550,30 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ύψους 105.071,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 192.631,78 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε αιτία της με αριθ. εντύπου / 29.10.2015 έκθεσης ελέγχου της, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ανακριβής υποβολή της με αριθ. / 2008 δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου ως προς το καταβληθέν τίμημα με ποσό ανακρίβειας 944.551,31 ευρώ και βάσει αυτού εκδόθηκε η με αριθ. / 29.02.2016 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 1.200.000,00 ευρώ και προσδιορίζει το φόρο μεταβίβασης επί της προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου φορολογητέας αξίας.

Ιστορικό

Την 23.09.2008 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η με αριθ. / 2008 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου με αγοράστρια την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων, και πωλήτρια την, με Α.Φ.Μ.

Η ως άνω υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Α αφορούσε την μεταβίβαση κατά πλήρη κυριότητα ενός αγροτεμαχίου εντός οικισμού, άρτιο και οικοδομήσιμο, συνολικής έκτασης 12.001,37 τ.μ. στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματος του Δήμου, της νήσου Εντός του εν λόγω αγροτεμαχίου υπάρχει μια ερειπωμένη, ασκεπής, αποθήκη επιφανείας 23,30 τ.μ. και υδατοδεξαμενή, ενώ ο αγρός απέχει πεντακόσια (500) μέτρα από τον οικισμό Προκειμένου για την ως άνω μεταβίβαση συντάχθηκε το με αριθ. /26.09.2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου, με τίτλο «Πώληση αγροτεμαχίου», στο οποίο δηλώθηκε ως τίμημα και αντικειμενική αξία το ποσό των 255.448,69 ευρώ, το οποίο πληρώθηκε στην πωλήτρια ως εξής: α) 100.000,00 ευρώ είχε ήδη λάβει πριν την υπογραφή του συμβολαίου, και β) το υπόλοιπο ποσό των 155.448,69 ευρώ με την παράδοση της με αριθ. /26.09.08 τραπεζικής επιταγής της τράπεζας

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. δήλωσης Φ.Μ.Α. Κατόπιν αυτού συντάχθηκε η 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.). 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 944.551,31 ευρώ. Ειδικότερα, με το αριθ. /26.09.2008 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου, η εταιρεία «.....» προέβη στην αγορά του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου στην με αναγραφόμενο τίμημα το ποσό των 255.448,69 ευρώ. Ο έλεγχος, με την με αριθ. πρωτ. /24.10.2014 πρόσκληση του κάλεσε την πωλήτρια,, να δώσει διευκρινήσεις σχετικά με το πραγματικό τίμημα πώλησης του ακινήτου. Με την αριθ. πρωτ. /01.12.2014 έγγραφό της η πωλήτρια δήλωσε ότι για την εξόφληση του τιμήματος παρέλαβε τραπεζική επιταγή ή τραπεζικές επιταγές της τράπεζας από την αγοράστρια εταιρεία και επιφυλάχθηκε να προσκομίσει έγγραφα. Την 11.08.2015 η πωλήτρια προσκόμισε τις με αριθ. πρωτ. έγγραφες διευκρινίσεις της, σε συνέχεια των προηγούμενων, σύμφωνα με τις οποίες δήλωσε ότι πραγματικό τίμημα πώλησης του συγκεκριμένου ακινήτου ανήλθε στο ποσό των 1.200.000,00 ευρώ το οποίο εξοφλήθηκε μέσω επιταγών συνολικού ποσού 1.100.000,00 ευρώ, που της παραδόθηκαν την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου και ποσό 100.000,00 ευρώ που της είχε δοθεί ως προκαταβολή.

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

α/α	Ημερομηνία	Επιταγή	Σε διαταγή	Ποσό
1	26.09.2008			250.000,00 €
2	26.09.2008			250.000,00 €
3	26.09.2008			250.000,00 €
4	26.09.2008			194.551,31 €
			Σύνολο	944.551,31 €

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

Κατόπιν των ανωτέρω, προέκυψαν βάσιμες ενδείξεις ότι το ανωτέρω ποσό των 944.551,31 ευρώ, αντιστοιχούσε και αυτό σε τίμημα, που κατέβαλε η αγοράστρια επιπλέον του δηλωθέντος τιμήματος των 255.448,69 ευρώ που αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης. 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.

Στη συνέχεια και με αφορμή την ως άνω έκθεση ελέγχου του, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας πλέον Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ./29.02.2016 εντολή ελέγχου σχετικά με τον έλεγχο της με αριθ./2008 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου και συντάχθηκε η από 28.04.2016 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου. 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
- Μετά το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών από το διαπιστώθηκε ότι μεταφέρονται μεγάλα χρηματικά ποσά προς τον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης στην Τράπεζα και εκδίδονταν τραπεζικές επιταγές εις διαταγή της

«.....» μέσω του τραπεζικού λογαριασμού μιας τρίτης εταιρείας. Η εξωχώρια εταιρεία «.....» διατηρεί τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα μέσω του οποίου διακινεί χρηματικά ποσά στην Ελλάδα, ο εν λόγω λογαριασμός λειτούργησε ως τροφοδοτικός λογαριασμός για την κάλυψη των αναγκών της προσφεύγουσας εταιρείας, μέσω του οποίου καλύφθηκε και καταβλήθηκε η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της και το δηλωθέν πραγματικό τίμημα της αγοραπωλησίας.

- Όλες οι επιταγές, μέσω των οποίων εξοφλήθηκε η υποχρέωση της αγοράστριας εταιρείας προς την πωλήτρια,, εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, ήτοι την 26.09.2008, η οποία είναι η ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου, με συνεχόμενη αρίθμηση, κατόπιν διαταγής του, ο οποίος σχετίζεται και με την αγοράστρια εταιρεία και με την εξωχώρια εταιρεία «.....».
- Η πωλήτρια δεν είχε άλλη εμπορική συναλλαγή με την αγοράστρια εταιρεία.
- Το ποσό του 1.200.000,00 ευρώ ήταν το πραγματικό τίμημα που έλαβε η για την πώληση του ακινήτου της, ενώ δηλώθηκε ως τίμημα το ποσό των 255.448,69 ευρώ.
- Το υπόλοιπο ποσό των 944.551,31 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε στη διαφορά μεταξύ του πραγματικού και του δηλωθέντος τιμήματος, καταβλήθηκε με επιταγές που πληρώθηκαν από τον με αριθ. τον οποίο διατηρεί η εξωχώρια εταιρεία «.....» στην τράπεζα Με τον τρόπο αυτό μειώθηκε η δυνατότητα εντοπισμού της ανακρίβειας μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος.
- 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.

Με το με αριθ. πρωτ./09.03.2016 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και συνημμένη την με αριθ./2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α., κλήθηκε η ελεγχόμενη όπως διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος υπεβλήθη από την προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. εισ./31.03.2016 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 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης, την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμισή της, 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 δεν δόθηκαν από την ελεγχόμενη Α.Ε. προς την πωλήτρια αλλά από τρίτη νομική οντότητα άλλη από την αγοράστρια 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 λοιπάς 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 περυσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν εξ' ετέρων συμβολαίων ή εξ' εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών δωρεών και προικίων 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 πάροδον 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 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., όπου εκδόθηκε η με αριθ./29.02.2016 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 φόρου μεταβίβασης ακινήτου 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, 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. 1005819/29/Β0013/26.03.2008 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 Σ.Δ.Ο.Ε., 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 από 28.04.2016 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων της Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η με αριθ. εντύπου Έκθεση Ελέγχου του, αναφέρονται οι ισχύουσες διατάξεις, περιγράφονται αναλυτικά και με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με το πραγματικό τίμημα που είχε καταβληθεί από την αγοράστρια εταιρεία για την αγορά του ως άνω ακινήτου στην Πάρο με βάση:

α) τα πραγματικά στοιχεία, ήτοι έκδοση και πληρωμή ονομαστικών επιταγών από Τρίτη εταιρεία μεν αλλά σχετιζόμενη με την αγοράστρια των ακινήτων εταιρεία και την είσπραξή τους από την πωλήτρια,

β) το υπόμνημα της πωλήτριας σχετικά με το πραγματικό τίμημα της πώλησης του ακινήτου και

γ) την κοινή λογική καθώς και την συνήθη συναλλακτική διαδικασία που ακολουθείτο στην αγορά των ακινήτων

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου 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 01.07.2016 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 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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

Διαφορά κύριου φόρου	85.009,60 €
Δημοτικός φόρος	2.550,30 €
Πρόσθετος φόρος 120%	105.071,88 €
Σύνολο φόρου	192.631,78 €

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).