



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, **24-11-2016**

Αριθμός απόφασης: **1416**

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 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 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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.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.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** του του - **ΑΦΜ** κατά της **υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2016 **έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ.**

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από-2016** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος του – **Α.Φ.Μ.** **διαφορά κύριου φόρου εκ 22.032,00 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 660,96 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 26.438,40 €, δη σύνολο εκ 49.131,36 €** για τη

χρήση 2007, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (**αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2007**) 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 από-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αρ. πρωτ.-2015 Πληροφοριακού Δελτίου του, που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω φορολογική αρχή, ενημερώνοντάς την ότι στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου, σε εκτέλεση της υπ'αρ.-2012 εντολής ελέγχου, στον προσφεύγοντα και κατόπιν ανοίγματος και επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών του, διαπιστώθηκε ότι αναφορικά με την αγορά αγροτεμαχίου εμβαδού 14.400, 00 τ.μ. στη, κατά το έτος 2007 διά του υπ'αρ./2007 συμβολαίου καταβλήθηκε πραγματικό τίμημα εκ **360.000,00€**, ήτοι μεγαλύτερου του αναγραφέντος στο συμβόλαιο και του δηλωθέντος στη αντίστοιχη δήλωση μεταβίβασης ακινήτου εκ **115.200,00 €**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

1. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου

- Δεν νοείται αποτελεσματική ακρόαση του φορολογούμενου, πριν τη γνώση του συνόλου των εγγράφων που συνιστούν τη βάση του καταλογισμού
- Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ζήτησε να του χορηγηθεί – μεταξύ άλλων – και η υπεύθυνη δήλωση του γιου του πωλητή, όπου δηλώνει συνολικό τίμημα για την υπό κρίση μεταβίβαση ακινήτου εκ 360.000,00 €.

2. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου

- Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994.
- Στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτου είχε, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης αλλά και της εντολής ελέγχου, παραγραφεί.

3. Έλλειμμα νομικού και πραγματικού ερείσματος

- Η προσφεύγουσα, ως αγοράστρια, τήρησε την εκ του νόμου υποχρέωσή της προς εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, δήλωσε με ακρίβεια τα

αληθή στοιχεία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, την αντικειμενική του αξία (115.200,00 €) και αποπλήρωσε τον υπολογισθέντα από τη φορολογική αρχή φόρο μεταβίβασης.

➤ Δεν αποδεικνύεται βασίμως από την αντίδικο αρχή ότι το καταβληθέν τίμημα ήταν μεγαλύτερο από αυτό που δηλώθηκε. Μόνη η επίκληση της κατάθεσης του υιού του πωλητή ότι το συνολικό τίμημα ήταν 360.000,00 €, χωρίς μάλιστα να αναφέρει αποδεικτικά στοιχεία της καταβολής αυτού του υπέρογκου ποσού, δεν στοιχειοθετεί απόδειξη.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, περαιτέρω και κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».*

Επειδή, η υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ/02-05-2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι : *«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την*

επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξή της καθώς και πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τηρήθηκε η οριζόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 διαδικασία και παρεσχέθη στον προσφεύγοντα το συνταγματικά κατοχυρωμένο (άρθρο 20 παρ. 2 Σ) δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Συγκεκριμένα, του κοινοποιήθηκε δια συστημένης επιστολής το υπ' αρ.-2016 σημείωμα διαπιστώσεων μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

➤ Μετά την υποβολή στη φορολογική αρχή της υπ'αρ. πρωτ.-2016 αίτησής του να του χορηγηθούν έγγραφα του φακέλου της υπόθεσης, προκειμένου να αντικρούσει τις θέσεις της διοίκησης, η φορολογική αρχή του απέστειλε φωτοαντίγραφα της υπ'αρ./2015 εντολής ελέγχου, του υπ'αρ. πρωτ.-2015 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε., επισημαίνοντάς του ότι το περιεχόμενο της υπ'αρ. πρωτ.-2015 υπεύθυνης δήλωσης του (υιού του πωλητή) αναφέρεται τόσο στο δελτίο πληροφοριών όσο και στο σημείωμα διαπιστώσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί στέρησης του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασής του πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως οψίμως και προσχηματικώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) 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, προΐσχύουσες 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 δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως».

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από 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 του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από 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 του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να

εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

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, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε 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, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ'αρ.-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτου κατά το έτος 2007.
- Ωστόσο, ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στο υπ'αρ. πρωτ.-2015 πληροφοριακό δελτίο του, που συντάχθηκε και απεστάλη στην ανωτέρω φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου (με άνοιγμα και επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών), στον προσφεύγοντα βάσει της υπ'αρ.-2012 εντολής ελέγχου.
- Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 αλλά και όλων των προαναφερόμενων διατάξεων που αφορούν σε παρατάσεις παραγραφής, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις-2016, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλείμματος νομικού και πραγματικού ερείσματος

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζει ότι : «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ..., επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. ...

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, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ... λαμβάνεται υπ' όψει: ... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.

Επειδή, το άρθρο 41 παρ. 1 και 3 του Ν.1249/1982 ορίζει ότι : «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ... λαμβάνονται 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. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία, ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας... 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό».

Επειδή, στο έντυπο της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου, εκτυπωμένο με μηχανογραφικά μέσα από το Υπουργείο Οικονομικών, ως ορίζεται και στην υπ' αρ. πρωτ. 1031379/178/35/0014/ ΠΟΛ.1053/27-03-2006 «Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής της δήλωσης για την μεταβίβαση ακινήτου» απόφασή του, ζητείται η αναγραφή του καταβληθέντος τιμήματος.

Επειδή, στην υπ' αρ. πρωτ. 1042614/3111/696/0014/ΠΟΛ.1070/04-05-2006 «Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής της δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου» απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι σε ειδικό πεδίο της δήλωσης αναγράφεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος από τον αγοραστή για την μεταβίβαση του ακινήτου (καταβληθέν τίμημα).

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 πράγματος καταβληθέντος (ΣΤΕ 961/2007).

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Με το υπ' αρ./2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου του (αντικειμενική αξία και τίμημα: 115.200,00 €), οι α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. (μεταπεβίωσε στις-2014) μεταβίβασαν στον προσφεύγοντα του – Α.Φ.Μ. κατά πλήρη κυριότητα αγροτεμάχιο, έκτασης

14.400 τ.μ., με αριθμό τεμαχίου 581, β' κατηγορίας, στην κτηματική περιοχή του Δ.Δ. του Νομού

➤ Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης του ακινήτου – Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ.-2007 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, με δηλωθέν (καταβληθέν) τίμημα εκ 115.200,00 €, ως και η αντικειμενική αξία του ακινήτου.

➤ Όπως αναφέρεται στην από-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., αλλά και το υπ' αρ. πρωτ.-2015 δελτίο πληροφοριών του, μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και κατόπιν ανοίγματος και επεξεργασίας των τραπεζικών του λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι καταβλήθηκε συνολικά ποσό εκ 360.000,00 € για την ανωτέρω αγορά ακινήτου. Συγκεκριμένα προέκυψε ότι για την εξόφληση του τιμήματος δόθηκαν στους πωλητές 4 τραπεζικές επιταγές:

- Επιταγή λήξεως-2007 ποσού 130.000,00 €

- Επιταγή λήξεως-2007 ποσού 130.000,00 €

- Επιταγή λήξεως-2007 ποσού 75.000,00 €

- Επιταγή λήξεως-2007 ποσού 25.000,00 €

Οι δύο πρώτες κατατέθηκαν σε λογαριασμό του (πωλητή), ενώ η τέταρτη εισπράχθηκε με μετρητά από αυτόν (όπως προφορικά δήλωσε ο υιός του), και το σύνολό τους (285.000,00 €) αντιστοιχεί στο ποσοστό 80% του εν λόγω πωλητή επί του ακινήτου.

➤ Στην υπ' αρ.-2016 πράξη αλλά και στην από-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής γίνεται μνεία των διατάξεων εκείνων που αποτελούν το νομικό έρεισμα για την έκδοση της πράξης. Περαιτέρω στην έκθεση, στην οποία εδράζεται η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, παρατίθενται λεπτομερειακώς και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης. Τέλος, τόσο στο σώμα της πράξης, όσο και στην ανωτέρω έκθεση προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου φορολογητέα αξία, και διενεργείται προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου (κύριου, δημοτικού και πρόσθετου).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλείμματος νομικού και ουσιαστικού ερείσματος της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του - **ΑΦΜ** κατά της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 2007

Διαφορά κύριου φόρου	22.032,00
Δημοτικός φόρος	660,96
Πρόσθετος φόρος λόγω μη ανακριβούς δήλωσης 120%	26.438,40
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	49.131,36

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

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

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

α. α.

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).