



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 14.09.2016

Αριθμός απόφασης: 3108

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 18.04.2016 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 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.) φορολογικής περιόδου 01.01.2005 – 31.12.2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.) φορολογικής περιόδου 01.01.2005 – 31.12.2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 25.04.2016 απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 18.04.2016 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./ 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01.01.2005 – 31.12.2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας διαφορά φόρου 60.647,58 €, πλέον πρόσθετος φόρος (120%) ποσού 72.777,10 €, ήτοι συνολικό ποσό 133.424,68 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε αιτία του με αριθ. πρωτ./18.12.2013 Πληροφοριακού Δελτίου του και του μεταγενέστερου/2.11.2015 συμπληρωματικού Πληροφοριακού Δελτίου που διαβιβάστηκε από την στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάση του οποίου εκδόθηκε η με αριθ./20.12.2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την αριθ. ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος στην με αριθ./14.04.2005 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με την οποία δηλώθηκε από την προσφεύγουσα η αγορά ενός ακινήτου από την πωλήτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. Ειδικότερα, πρόκειται για την μεταβίβαση πλήρους κυριότητας (100%) ενός (1) αγροτεμαχίου εμβαδού 4.829,19 τ.μ., κείμενου στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δημοτικού Διαμερίσματος του του Δήμου με πρόσοψη στη θάλασσα. Προκειμένου για την ως άνω μεταβίβαση συντάχθηκε το με αριθ./15.04.2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου του συμβολαιογράφου, στο οποίο δηλώθηκε ως τίμημα το ποσό των 200.000,00 ευρώ, το οποίο ήταν μεγαλύτερο από την εκτιμηθείσα αξία της Δ.Ο.Υ., ήτοι 165.186,95 €,

και το οποίο η αγοράστρια εταιρεία κατέβαλλε ολόκληρο με την παράδοση της με αριθ. επιταγή της Τράπεζας, ποσού 200.000,00 € εις διαταγή της πωλήτριας. Η ως άνω δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου (με αριθ./14.04.2005) υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και περαιώθηκε ως ειλικρινής στις 31.05.2010 αφού ελέγχθηκε ως προς την εφαρμογή των διατάξεων περί αντικειμενικού προσδιορισμού.

Κατόπιν του με αριθ./02.11.2015 Πληροφοριακού Δελτίου του με συνημμένη σε αυτό την έκθεση ελέγχου με αριθμό εντύπου, έγινε έλεγχος της παραπάνω δήλωσης επειδή προέκυψαν στοιχεία (επεξεργασία στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της αγοράστριας εταιρείας καθώς και των συσχετιζόμενων με αυτή εξωχώριων εταιρειών) αναφορικά με το τίμημα για την μεταβίβαση του ως άνω ακινήτου.

Η αγοράστρια εταιρεία «.....» συστήθηκε την04.2005, 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. Σύμφωνα δε με την αριθ. εντύπου Έκθεση Ελέγχου του, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο είναι μέτοχος και Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας εταιρείας και παράλληλα νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....», με έδρα την Οι εταιρείες «.....» και «.....» έχουν την ίδια διεύθυνση στην, στην οδό, αρ., ενώ ο είναι ο πραγματικός κάτοχος των μετοχών των εταιρειών: «.....», «.....» και «.....».

Με το αριθ./15.04.2005 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου, η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά του ως άνω αγροτεμαχίου εκτάσεως 4.829,19 τ.μ., στην οποία δηλώθηκε ως τίμημα το ποσό των 200.000,00 € το οποίο και καταβλήθηκε ολόκληρο με την παράδοση της με αριθ. επιταγής της Τράπεζας

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τα στοιχεία που προέκυψαν από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των μετόχων και μελών του Δ.Σ. της πωλήτριας Α.Ε. με στοιχεία «.....», ήτοι οι:, και, διαπίστωσε ότι:

α) Σε τραπεζικό λογαριασμό των ανωτέρω προσώπων στην Τράπεζα κατατέθηκαν οι παρακάτω επιταγές, οι οποίες εκδόθηκαν όλες με εντολή της εξωχώριας εταιρείας «.....», η οποία διατηρούσε λογαριασμό στην εν λόγω Τράπεζα:

α/α	Ημερομηνία	Επιταγή	Σε διαταγή	Ποσό
1	22.03.2005	.....	.....	200.000,00 €
2	15.04.2005	.....	.....	300.000,00 €
3	15.04.2005	.....	.....	300.000,00 €
4	15.04.2005	.....	.....	340.000,00 €
			ΣΥΝΟΛΟ	1.140.000,00 €

β) Σε τραπεζικό λογαριασμό των ανωτέρω προσώπων στην Τράπεζα κατατέθηκαν οι παρακάτω τραπεζικές επιταγές, εκδόσεως της τράπεζας και οι οποίες εκδόθηκαν όλες με εντολή της εξωχώριας εταιρείας «.....», η οποία διατηρούσε λογαριασμό στην εν λόγω Τράπεζα:

α/α	Ημερομηνία	Επιταγή	Σε διαταγή	Ποσό
1	15.04.2005	.....	.....	330.000,00 €
2	15.04.2005	.....	.....	100.000,00 €
			ΣΥΝΟΛΟ	430.000,00 €

Συνεπώς, όπως προκύπτει από τον ως άνω πίνακα, οι ως άνω επιταγές, συνολικού ποσού 1.570.000,00 € (1.140.000,00 € + 430.000,00 € = 1.570.000,00 €) κατατέθηκαν, μέσω της εξωχώριας εταιρείας «.....», στους ανωτέρω λογαριασμούς των μετόχων – εκπροσώπων της αγοράστριας εταιρείας. Οι ως άνω επιταγές που πληρώθηκαν από την εταιρεία «.....» μέσω του με αριθ. λογαριασμού που διατηρούσε στην τράπεζα, έχουν ημερομηνία 15.04.2005, ημερομηνία που συμπίπτει χρονικά με την ημερομηνία σύνταξης των με αριθ. &/15.04.2005 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων. Η με αριθ. επιταγή, ποσού 200.000,00 €, σε διαταγή, ημερομηνίας 22.03.2005 δόθηκε από την αγοράστρια εταιρεία ως προκαταβολή (αρραβώνας), για την αγορά των συγκεκριμένων ακινήτων, όπως είθισται στη συναλλακτική διαδικασία της κτηματαγοράς. Το τίμημα του με αριθ./15.04.2005 συμβολαίου καταβλήθηκε με την αριθ. επιταγή ποσού 200.000,00 €, ενώ το τίμημα του με αριθ./15.04.2005 συμβολαίου καταβλήθηκε με την αριθ. επιταγή ποσού 280.000,00 € που πληρώθηκαν από τον με αριθ. λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα η αγοράστρια εταιρεία. Το επιπλέον ποσό των 1.570.000,00 € καταβλήθηκε με επιταγές που πληρώθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας, που ανήκει στην εταιρεία «.....», προκειμένου να μην εντοπιστεί από τυχόν έλεγχο.

Από την επεξεργασία των στοιχείων των αγορών της ελεγχόμενης διαπιστώνεται ότι σε πολλά από τα ακίνητα έχει δηλωθεί στα συμβόλαια τίμημα μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία ή την εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. και σε πολλά έχει δηλωθεί τίμημα ίσο ή μικρότερο της αντικειμενικής ή της εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Από τη συναλλακτική διαδικασία που επικρατεί στην κτηματαγορά, έχει διαπιστωθεί ότι η συνήθης πρακτική που επικρατεί, είναι να αναγράφεται στο συμβόλαιο τίμημα ίσο με την αντικειμενική αξία ή την εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. και μικρότερο του πραγματικού και γίνεται για καθαρά φορολογικούς λόγους (ο αγοραστής θα καταβάλει λιγότερο Φ.Μ.Α. και θα έχει μικρότερο τεκμήριο αγοράς και άρα πόθεν έσχες για να καλύψει αν είναι ιδιώτης, ο δε πωλητής αν είναι εταιρεία θα καταβάλει πολύ λιγότερο φόρο εισοδήματος λόγω λογιστικού προσδιορισμού των κερδών).

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η πωλήτρια εταιρεία καθώς και ο ουδεμία άλλη εμπορική συναλλαγή με την αγοράστρια εταιρεία ή τους μετόχους αυτής είχαν, εκτός από την αγορά των δύο ακινήτων με τα αριθ. & της 15.04.2005 συμβόλαια, αλλά ούτε και

με την εξωχώρια εταιρεία «.....», η τελευταία δε δεν έχει καμία δραστηριότητα στην Ελλάδα, ούτε κατέχει Α.Φ.Μ. Τα δύο προαναφερόμενα συμβόλαια συντάχθηκαν στην διεύθυνση, που έχει ως έδρα η εταιρεία «.....», στην οποία μέτοχος είναι ο Οι εταιρείες «.....» και «.....» είναι οικονομικών συμφερόντων του ίδιου φυσικού προσώπου αφού όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο είναι ο πραγματικός κάτοχος των μετοχών των εταιρειών αυτών. Η εταιρεία «.....» δεν ασκεί καμία δραστηριότητα στην Ελλάδα. Είναι προφανές ότι η καταβολή του επιπλέον τιμήματος, μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού εκμηδένιζε την πιθανότητα εντοπισμού της ανακρίβειας αυτής. Ο τραπεζικός λογαριασμός της εξωχώριας εταιρείας «.....» λειτουργούσε ως τροφοδοτικός λογαριασμός για την κάλυψη των αναγκών της «.....», εν προκειμένω την κάλυψη και πληρωμή του μη δηλωθέντος στο συμβόλαιο πραγματικού τιμήματος.

Σύμφωνα με τα ως άνω στοιχεία, ο έλεγχος κατέληξε στη διαπίστωση ότι το πραγματικό τίμημα που κατέβαλλε η αγοράστρια εταιρεία για την μεταβίβαση των δύο ακινήτων ανέρχεται σε 2.050.000,00 € (200.000,00 € + 280.000,00 € + 1.570.000,00 € = 2.050.000,00 €) και επιμέρισε το ποσό αυτό στα δύο ακίνητα αναλογικά με την ποσοστιαία σχέση που έχουν αυτά, ως προς το συνολικό δηλωθέν τίμημα των 480.000,00 € ως εξής:

α/α	Συμβόλαιο	Δηλωθέν τίμημα ακινήτου	Ποσοστό επί του συνολικού δηλωθέντος τιμήματος των 480.000,00 €	Πραγματικό τίμημα αγοράς
1	/15.04.2005	200.000,00 €	41,67 %	854.235,00 €
2	/15.04.2005	280.000,00 €	58,33 %	1.195.765,00 €
		480.000,00 €	100,00 %	2.050.000,00 €

Το πραγματικό τίμημα αγοράς του υπό κρίση ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των 854.235,00 € έναντι του δηλωθέντος ποσού των 200.000,00 €.

Με το με αριθ. .../2016 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και συνημμένο τον με αριθ./9.02.2016 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό 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./1.03.2016 υπόμνημα της ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο οποίο πρόβαλε τις αντιρρήσεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τη Φορολογική Αρχή με αποτέλεσμα την έκδοση της με αριθ./16.03.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί και εξαφανιστεί άλλως να τροποποιηθεί και μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, 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 322/1995). 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. 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 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 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 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 αντέγραφον 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. με το αριθ. πρωτ./02.11.2015 έγγραφο, κατόπιν η Δ.Ο.Υ. με το

αριθ.,,,/24.12.2015 έγγραφο τα απέστειλε στη Δ.Ο.Υ., όπου εκδόθηκε η με αριθ./20.12.2013 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./2005 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, 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. 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 16.03.2016 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων της Δ.Ο.Υ., αναφέρονται οι ισχύουσες διατάξεις, περιγράφονται αναλυτικά και με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει των πληροφοριακών δελτίων και των συνημμένων εκθέσεων ελέγχου του καθώς και το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16.03.2016 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 18.04.2016 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 φορολογικής περιόδου 01.01.2005-31.12.2005, 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 φόρου	60.647,58 €
Πρόσθετος φόρος 120%	72.777,10 €
Σύνολο φόρου	133.424,68 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).