



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 28/07/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2750

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604566-567

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

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «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 Υπηρεσίας 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην Αθήνα, οδός κατά της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης ακινήτου φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 237.935,12 €, δημοτικός φόρος 3% ύψους 7.138,05 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 294.087,80 €.

Δυνάμει του με αρ. πρωτ.2015 Πληροφοριακού Δελτίου του εκδόθηκε η υπ' αριθ.2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην υπ' αριθ.2005 δήλωση ΦΜΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, με την ως άνω δήλωση, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα δήλωσε την αγορά ενός οικοπέδου μετά ισογείου κατασκευής, στην θέση «.....», πρώην κοινότητας στο Δήμο, συνολικής επιφάνειας 1.917,24 τ.μ. από την εταιρεία «.....». Βάσει της ανωτέρω δήλωσης το τίμημα της εν λόγω αγοράς ανήλθε σε 186.953,45 ευρώ και ήταν ίσο με αυτό του αντικειμενικού προσδιορισμού. Εν συνεχεία, καταβλήθηκε φόρος ύψους 20.872,81 ευρώ και συντάχθηκε η με αριθμό2005 πράξη μεταβίβασης ακινήτου της συμβολαιογράφου

Την2015 περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. το προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο του, σύμφωνα με το οποίο καταβλήθηκε από την

προσφεύγουσα, για την εν λόγω αγορά, το ποσό των 2.163.046,55 €, επιπλέον του δηλωθέντος τιμήματος.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 2.163.046,55 €, που αφορά το επιπλέον τίμημα, καταβλήθηκε με πέντε (5) επιταγές που εξέδωσε την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, η εξωχώρια εταιρεία “.....”. Αναλυτικότερα διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκαν οι ακόλουθες επιταγές:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	21/12/2005	.....	.....	Εντολέας: Δικαιούχος:	400.000,00€
2	21/12/2005	.....	.....	Εντολέας: Δικαιούχος:	635.409,84€
3	21/12/2005	.....	.....	Εντολέας: Δικαιούχος:	325.000,00€
4	21/12/2005	.....	.....	Εντολέας: Δικαιούχος:	502.636,71€
5	21/12/2005	.....	.....	Εντολέας: Δικαιούχος:	300.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					2.163.046,55€

Σύμφωνα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι ως άνω επιταγές υπογράφηκαν από τον, με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου της, ο οποίος παράλληλα ασκούσε και καθήκοντα της προσφεύγουσας εταιρείας. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι οι τρεις εκ των ανωτέρω επιταγών, είχαν ως δικαιούχο τον, ο οποίος τυγχάνει της νομίμου εκπροσώπου της πωλήτριας εταιρείας «.....». Οι άλλες δύο δε επιταγές εισπράχθηκαν από την «.....» και την «.....», ώστε να εξαλειφθούν προσημειώσεις που είχαν εγγραφεί υπέρ τους, επί του ως άνω ακινήτου προκειμένου να συνταχθεί το συμβόλαιο μεταβίβασης.

Με βάση τα ανωτέρω, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι κατ' αρχήν η προσφεύγουσα δεν είχε καμία άλλη εμπορική συναλλαγή με την πωλήτρια εταιρεία πέραν της ως άνω μεταβίβασης, κατά δεύτερο λόγο η εξωχώρια εταιρεία δεν είχε καμία απολύτως συναλλαγή με καμία από τις εμπλεκόμενες εταιρείες ή φυσικά πρόσωπα, καθόσον ούτε ΑΦΜ είχε, ούτε δραστηριότητα στην Ελλάδα και τέλος ο δεν είχε καμία συναλλαγή εμπορική με καμία από τις ανωτέρω εταιρείες, κατέληξε στο πόρισμα ότι όλες οι επιταγές αφορούσαν αδήλωτο επιπλέον τίμημα που καταβλήθηκε για την μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Παράνομη έκδοση καταλογιστικής πράξεως λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου.

β) Παράνομη επιβολή διαφοράς Φ.Μ.Α. λόγω μη στοιχειοθετήσεως της εννοίας του «αντεγγράφου» και, εν γένει, της φερόμενης ως ανακρίβειας του τιμήματος (σχετική η υπ' αριθ. 322/1995 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.).

Επειδή η παρ. 11 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) 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 η παρ. 3 του άρθρου 12 του Α.Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το ν.1587/1950, ορίζει ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως».*

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του α.ν. 1521/1950 (όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Νόμο 1587/1950 [ΦΕΚ Α' 294/22-12-1950]), ορίζεται ότι: *«Η επαλήθευση των επιδοθεισών δηλώσεων, η σύνταξη των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και γενικά η διαδικασία βεβαίωσης του φόρου διέπονται από τις διατάξεις του κώδικα καθαρών προσόδων (νυν Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος), εφόσον δεν ρυθμίζονται άλλως διά διατάξεων του παρόντος νόμου.»*

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για σύνταξη και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου σχετικά με μεταβιβάσεις ακινήτων, διέπεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος ήτοι εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Επειδή, ορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) ότι: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»*

Ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.....».*

Με το άρθρο 92 παρ. 3β του ν. 3862/2010 καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 που όριζε ότι: *«Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων...»*

Επειδή η ΠΟΛ 1063/18-05-2010 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 περί παράτασης των προθεσμιών παραγραφής» προβλέπει ότι: «...*Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους παραγραφής που λήγουν στις 30/06/2010, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002 και 2003...*»

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν.3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ισχύει ότι : «*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, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011....*»

Με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 που όριζε ότι: «*Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)*»

Επειδή η ΠΟΛ 1006/17-01-2011 ορίζει ότι: «...*Με την κοινοποιούμενη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 4 του Ν. 3899/2010 ορίζεται ότι το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 καταργείται. Συνεπώς, και η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), η οποία έληγε (ακόμα και κατά παράταση) στις 31.12.2010, λήγει την 31.12.2011*».

Επειδή η παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 ορίζει ότι: «*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 η ΠΟΛ 1198/21-09-2011 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011» προβλέπει ότι: «...*Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την 31.12.2011, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005...*»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ν. 4098/2012:

«*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 περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «*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)..... 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 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 δύο ακόμα 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 σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «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 η παρ. 3 του άρθρου 72 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 αρχικής εντολής δεν θίγονται».

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:

Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθ.2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτου για το έτος 2005, βάσει των διατάξεων του ν. 1521/1950.Ωστόσο, ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στην από2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του α.ν. 1521/1950 του, που συντάχθηκε και απεστάλη στην ανωτέρω φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, βάσει της υπ' αριθ.2013 εντολής ελέγχου.

Έπειτα από τα προρρηθέντα και βάσει της διάταξης 3 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 αλλά και των λοιπών προαναφερομένων διατάξεων που αφορούν σε παρατάσεις παραγραφής, ως την ολοκλήρωση του ελέγχου της υπό εξέταση υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις2016 αλλά και την κοινοποίησή της την2016, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Α.Ν. 1521/1950: *«Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.»*

Επειδή σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950: *«1. Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ'όψει: α) ..., β), γ), δ) και ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.»*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 14 του ν. 1882/1990: *«Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή.»*

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 3 του άρθρου 41 του ν.1249/1982: *«Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή 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.»*

"Κατ' εξαίρεση, 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 με την παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 2948/2001, σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης επί της αξίας του ακινήτου, αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 11 και 12 του ν. 2892/2001 ως εξής: « Η περίπτωση Γ της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Α.Ν. 1521/1950 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 7% για το μέχρι δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ τμήμα της αξίας και σε 9% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της» ενώ με την παρ. 12 του άρθρου 2 του ν. 2892/2001 « Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 του ν.δ. 3563/1956 (ΦΕΚ 221 Α''), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 4 του Ν. 1078/1980, αντικαθίσταται ως ακολούθως: «Οι συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων που ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του α. ν. 1521/1950, αυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11 % αντίστοιχα.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 37 του Ν.Δ. 3033/1954 ορίζει ότι: «Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων πρόσθετο ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί των κάτωθι δημοσίων φόρων των από του 1954-1955 και εφεξής οικονομικών ετών: ...γ) του φόρου μεταβίβασης ακινήτων».

Επειδή η παρ. 1 του ν.1521/1950 ορίζει ότι: «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τμήμα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβίβασης ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας και του τιμήματος μεταβίβασης και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή..»

Επειδή το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 2523/19897 και αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.» και με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: « Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν. Αν η αξία των

δωρεών, γονικών παροχών και προικών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίηση της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.» 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.».

Επειδή εν προκειμένω η διαφορά βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπερβαίνει το 20% της πρώτης, η υποβληθείσα δήλωση θεωρείται ανακριβής και ορθώς επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 2% για κάθε μήνα από την ημερομηνία σύνταξης του αντίστοιχου συμβολαίου (χρόνος φορολογίας) έως και την ημερομηνία ολοκλήρωσης ελέγχου, χωρίς να υπερβεί το ποσοστό του πρόσθετου φόρου να υπερβεί το 120% σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013: «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 με το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. 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 στην προκειμένη περίπτωση για την αγορά που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2005 υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ.2005 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου και ως τίμημα για την αγορά του κρινόμενου ακινήτου δηλώθηκε το ποσό των 186.953,45 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, για το εν λόγω ακίνητο, καταβλήθηκε με επιταγές της εξωχώριας εταιρείας “.....” το ποσό των 2.163.046,55 €, επιπλέον του δηλωθέντος τιμήματος. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε κατ' αρχήν από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα και η ανήκουν στα ίδια συμφέροντα, καθόσον ο της προσφεύγουσας και ο αυτής, συμμετέχουν και στην δεύτερη εταιρεία. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των ως άνω δύο εταιρειών, προέκυψε ότι η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος ύψους 2.163.046,55 € καταβλήθηκε με πέντε (5) επιταγές της τράπεζας που εξέδωσε η κατά την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, ήτοι την2005. Σημειωτέον, ότι όλες οι επιταγές υπεγράφησαν από τον ως νόμιμο εκπρόσωπο της, ο οποίος παράλληλα ασκούσε και καθήκοντα της προσφεύγουσας. Αναλυτικότερα, οι τρεις (3) εκ των πέντε (5) επιταγών (No, No και No) είχαν ως δικαιούχο τον, της νομίμου εκπροσώπου της πωλήτριας εταιρείας «.....». Η τέταρτη εκ των ανωτέρω επιταγών (No), είχε ως δικαιούχο την «.....» και η πέμπτη (No) την «.....». Με τις δύο αυτές τελευταίες επιταγές εξαλείφθηκαν προσημειώσεις υποθήκης που είχαν εγγραφεί υπέρ τους επί του επίμαχου ακινήτου προκειμένου να συνταχθεί το πωλητήριο συμβόλαιο.

Επειδή περαιτέρω, η εξωχώρια εταιρεία “.....” δεν έχει ΑΦΜ, ούτε δραστηριότητα στην Ελλάδα που να δικαιολογεί την έκδοση των ανωτέρω επιταγών.

Επειδή η πωλήτρια του ακινήτου «.....» δεν είχε άλλη εμπορική συναλλαγή με την προσφεύγουσα, πέραν της πώλησης του επίμαχου ακινήτου και επιπλέον καμία εμπορική συναλλαγή με την εξωχώρια

Επειδή ο δικαιούχος των τριών επιταγών, της διαχειρίστριας της πωλήτριας εταιρείας, ομοίως δεν είχε καμία εμπορική συναλλαγή με την εταιρεία που να δικαιολογεί την είσπραξη των ως άνω επιταγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αλλά και κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τυχόν συναλλαγές μεταξύ των ως άνω εταιρειών και φυσικών προσώπων που να δικαιολογούν τις επίμαχες επιταγές και τον λόγο για τον οποίο εκδόθηκαν από την εξωχώρια εταιρεία και εισπράχθηκαν από τους προαναφερόμενους δικαιούχους.

Επειδή ωστόσο η προσφεύγουσα αμφισβητεί το πόρισμα της φορολογικής Αρχής καθόσον αυτό δεν στηρίζεται σε «αντέγγραφο», όπως αυτό ορίζεται με την υπ' αριθ. 322/1995 Γνωμοδότηση ΝΣΚ, την οποία επικαλείται και σύμφωνα με την οποία: *«.....αντέγγραφο είναι το δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο το σχετικό προς έτερο έγγραφο, με το οποίο βεβαιώνεται διά της συμπτώσεως της βουλήσεως των συμβαλλομένων η μεταβολή, η τροποποίηση, η αναίρεση ή γενικώς αναγνωρίζεται το ανίσχυρο της δικαιοπραξίας που αποδεικνύεται με το έτερο έγγραφο»*

Επειδή, η επιταγή συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του αντεγγράφου, καθόσον πρόκειται για ιδιωτικό έγγραφο το οποίο αποτελεί εκδήλωση συμβατικής συμπεριφοράς. Άλλωστε, η επιταγή είναι αξιόγραφο, το οποίο μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εμπορευμάτων σχέσεων, ενσωματώνει δικαίωμα ιδιωτικού δικαίου με περιουσιακή αξία και με τη μεταβίβασή της μεταβιβάζεται ταυτόχρονα και το αντίστοιχο δικαίωμα. Πέραν τούτου, στην επιταγή η εκδήλωση και η σύμπτωση βούλησης έχει τον τύπο της γραφής και της υπογραφής από τον εκδότη και της αποδοχής και είσπραξης από τον αποδέκτη. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι εκδόθηκαν και πληρώθηκαν ονομαστικές επιταγές από εταιρεία που ανήκει στα ίδια συμφέροντα με την προσφεύγουσα, καθόσον συμμετέχουν στη διοίκηση και των δύο εταιρειών τα ίδια πρόσωπα. Πέραν αυτού, ομοίως προκύπτει ότι η είσπραξη αυτών των επιταγών πραγματοποιήθηκε από συγγενικό πρόσωπο της διαχειρίστριας της πωλήτριας εταιρείας καθώς και από πιστωτές αυτής («.....» και «.....»), για άρση βάρους επί του μεταβιβασθέντος ακινήτου. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι η συνολική αξία των ανωτέρω επιταγών, ήτοι το ποσό των 2.163.046,55 €, αφορούσε το πραγματικό τίμημα που κατέβαλε η προσφεύγουσα για την αγορά του επίμαχου ακινήτου. Συνεπώς, η φορολογική Αρχή με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, ορθώς έκρινε ότι το πραγματικώς καταβληθέν τίμημα για την αγορά του εν λόγω ακινήτου ήταν κατά 2.163.046,55 € μεγαλύτερο από το δηλωθέν και προέβη στον καταλογισμό του οφειλόμενου ΦΜΑ επί της διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του πραγματικού τιμήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Φορολογητέα αξία με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία Ακινήτου	186.953,45 €	2.350.000,00 €	2.350.000,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	186.953,45 €	2.350.000,00 €	2.350.000,00 €

Διαφορά φορολογητέας αξίας: 2.163.046,55 € (ήτοι 2.350.000,00 - 186.953,45)

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

Αναλογούν Φόρος (2.163.046,55 x 11%)	237.935,12
Δημοτικός Φόρος (237.935,12 x 3%)	7.138,05
Σύνολο Φόρου	245.073,17
Πρόσθετος Φόρος (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	294.087,80
ΣΥΝΟΛΟ	539.160,97

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).