



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 19-07-2016

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών**

Αριθμός απόφασης: 872

**Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333246

**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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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** της ..... 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 **Εισήγησης** της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από .....-2016 έκθεση εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από .....-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής** της ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό .....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ..... του ..... - **Α.Φ.Μ. ....** **διαφορά κύριου φόρου εκ 27.102,15 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 813,06 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 33.498,26 €, δη σύνολο εκ 61.413,47 €** για τη **χρήση 2004**, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (**αρ. δήλωσης ΦΜΑ - .....-2004**) 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 Εκτίμησης Ακινήτου και Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 1521/1950 περί Φ.Μ.Α.), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της από .....-2014 πληροφοριακής έκθεσης της ..... (αρ. υπόθεσης ...../2013), που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω φορολογική αρχή με το υπ'αρ. πρωτ. ....-2014 έγγραφό του, ενημερώνοντας τη Δ.Ο.Υ. .... ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος (διασταυρωτικού) ελέγχου στην «.....» - Α.Φ.Μ. ...., για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε σε αγροτεμάχιο στο Δ.Δ. .... Νομού ....., και στους αγοραστές αυτών - μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα - διαπιστώθηκε, κατόπιν ανοίγματος των λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας αλλά και των μελών της, η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας.

Αναφορικά με την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι για την αγορά, μετ' άλλου αγοραστή (του ..... του ..... ) κατά ποσοστό  $\frac{1}{2}$  εξ αδιαιρέτου έκαστος, μεζονέτας στο ανωτέρω αγροτεμάχιο δηλώθηκε τίμημα εκ 180.000,00 €, ενώ καταβλήθηκε πραγματικό τίμημα εκ 782.270,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1. Προσδιορισμός της αγοραίας αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου βάσει μεθόδου μη προβλεπόμενης από το νόμο**

- Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 & 4 και το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1587/1950, αλλά και τη νομολογία, επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης επί της αγοραίας αξίας του ακινήτου.
- Στην προκειμένη περίπτωση προσδιορίστηκε η αξία του ακινήτου βάσει των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κοινοπραξίας και των μελών της, μέθοδος που δεν προβλέπεται από τον Ν. 1587/1950, με αποτέλεσμα να καθίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρώσιμη η προσβαλλόμενη πράξη.

**2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων**

- Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950 ορίζεται πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου
- Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος επικαλείται παράταση της εν λόγω παραγραφής σε 10ετή, βάσει των άρθρων 74 παρ. 1, 84 παρ. 4 και 68 του Ν. 2238/94, λόγω περιέλευσης σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων, εκτίμηση εσφαλμένη, καθώς στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων το ζήτημα της κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων μετά τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας ρυθμίζεται από τη διάταξη του

άρθρου 45 παρ. 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 46 παρ. 2 του Ν. 820/1978, που αντικατέστησε το άρθρο 102 παρ. 3 του Ν.Δ. 118/1973. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι το ζήτημα της παραγραφής ρυθμίζεται από το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, η δεκαετία για τη χρήση 2004 ισχύει μέχρι τις 31-12-2015.

### **3. Μη νόμιμη η επανεξέταση της υπόθεσης από τη φορολογική διοίκηση, λόγω περαίωσης ως ειλικρινούς της δήλωσης Φ.Μ.Α.**

- Σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 του Ν. 1521/1950, ο οικονομικός έφορος, εντός δύο ημερών από την υποβολή της δήλωσης, είτε αποδέχεται το δηλούμενο τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραία αξία, οπότε η μεταβίβαση περαιώνεται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραία αξία, αναγράφοντάς την στη δήλωση.
- Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου, ο οικονομικός έφορος δεν δικαιούται να αυξήσει με νέο φύλλο ελέγχου την καθορισθείσα με το πρώτο αξία του ακινήτου, εκτός αν ο ίδιος ή ο εκτιμητής τιμωρηθεί για βαριά αμέλεια ή δόλο.
- Στην προκειμένη περίπτωση, η υπ'αρ. ....../2004 δήλωση Φ.Μ.Α. περαιώθηκε ως ειλικρινής με την υπ'αρ. ....-2009 πράξη (φύλλο ελέγχου) της Δ.Ο.Υ. .... και κατέστη οριστική.

### **4. Ουσιαστική αβασιμότητα των ελεγκτικών διαπιστώσεων**

- Στις ....../2004 η προσφεύγουσα προέβη διά του υπ'αρ. ....-2004 συμβολαίου της συμβολαιογράφου ..... στην αγορά κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου κατοικίας στο ....., με τίμημα (αναλογούν στο 50%) εκ 90.000,00 €, όπως αποδεικνύεται από την ανάληψη ποσού εκ 77.500,00 € από λογαριασμό της σε πιστωτικό ίδρυμα της .....
- Όλες οι επιπλέον καταβολές έγιναν από τον έτερο αγοραστή του ανωτέρω ακινήτου, ....., ενώ η στοιχειοθέτηση των σε βάρος της προσφεύγουσας αποδιδόμενων παραβάσεων στηρίζεται σε πιθανολόγηση και συμπερασματικά στον συσχετισμό με αυτήν των ποσών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κοινοπραξίας ή των μελών της.

### **1. Ως προς τον ισχυρισμό περί προσδιορισμού της αγοραίας αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου βάσει μεθόδου μη προβλεπόμενης από το νόμο**

**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 πράγματι 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 4 παρ. 1 του Ν.1521/1950, ως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 11 του Ν. 2892/2001 καθώς και το άρθρο 13 παρ. 3 του Ν. 2948/2001 και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβίβασης επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: ...γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 7% για το μέχρι 15.000 ευρώ τίμημα της αξίας και σε 9% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της».

**Επειδή**, το άρθρο 37 παρ. 1 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**, το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.1521/1950 ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβίβασης ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ 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. 2523/1997 και αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...»

**Επειδή**, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/97, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ... 4. 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 μεταβίβασης ακινήτων ... 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%)».

**Επειδή**, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις .....-2004 και με το υπ'αρ. ....-/2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ....., η προσφεύγουσα προέβη, μετά του ..... του ....., κατά ποσοστό 50% έκαστος, στην αγορά μιας αυτοτελούς και διηρημένης κατοικίας (μεζονέτας) με αριθμηση ....., αποτελούμενης από α) υπόγειο, εμβαδού 88,75 τ.μ. και β) ισόγειο, εμβαδού 98,84 τ.μ., με ισόγεια αποθήκη, ως παρακολούθημα, από το με στοιχείο Β αγροτεμάχιο, έκτασης 4.011,46 τ.μ., στη θέση «.....» του Δ.Δ. .... Ν. ...., από την κατασκευάστρια «.....» - Α.Φ.Μ. .... Το συμφωνηθέν τίμημα ανήλθε σε 180.000,00 €, ενώ η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε σε 178.752,32 €.
- Για την αγορά του ανωτέρω ακινήτου υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτου – Δ.Ο.Υ. .... η υπ'αρ. ....-2004 δήλωση φόρου πλασματικής μεταβίβασης, από την οποία προέκυψε φόρος εκ 10,93 € καθώς και η υπ'αρ. ....-2004 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, από την οποία προέκυψε φόρος – υπολογιζόμενος στην μεγαλύτερη της αντικειμενικής δηλωθείσα αξία εκ 16.068,00 €
- Σύμφωνα με την από .....-2015 έκθεση εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1551/1950 περί Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών τόσο της κοινοπραξίας όσο και των μελών αυτής προέκυψε η καταβολή, για την αγορά της υπό κρίση κατοικίας, χρηματικών ποσών συνόλου εκ 782.270,00 €. Ως εκ τούτου, η υποβληθείσα υπ' αρ. ....-/2004 δήλωση κρίθηκε ανακριβής, ενώ προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου:

| <b>Υπ'αρ. ....-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                      |                      |                   |                             |
|---------------------------------------|----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------------|
| <b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>     | <b>Βάσει δήλωσης</b> | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Διαφορά</b>    | <b>Διαφορά ποσοστού 50%</b> |
| Αντικειμενική αξία ακινήτου           | 178.752,32           | 178.752,32           | -                 |                             |
| Καταβληθέν Τίμημα                     | 180.000,00           | 782.270,00           | 602.270,00        |                             |
| Φορολογητέα αξία ακινήτου             | 180.000,00           | 782.270,00           | 602.270,00        |                             |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%    | 2.100,00             | 2.100,00             | -                 |                             |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%    | 13.500,00            | 67.704,30            | 54.204,30         |                             |
| Κύριος φόρος                          | 15.600,00            | 69.804,30            | 54.204,30         |                             |
| Δημοτικός φόρος 3%                    | 468,00               | 2.094,13             | 1.626,13          |                             |
| Σύνολο                                | 16.068,00            | 71.898,43            | 55.830,43         | 27.915,21                   |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%      |                      | 66.996,51            | 66.996,51         | 33.498,26                   |
| Σύνολο φόρου                          | 16.068,00            | 138.894,94           | <b>122.826,94</b> | <b>61.413,47</b>            |

➤ Καθόσον η διαφορά μεταξύ βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπερβαίνει το 20% της πρώτης η υποβληθείσα δήλωση θεωρείται ανακριβής και ορθώς επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εκ 3% για κάθε μήνα από την ημερομηνία σύνταξης του αντίστοιχου συμβολαίου (χρόνος φορολογίας) έως την ημερομηνία περαίωσης του ελέγχου (ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.), χωρίς να μπορεί το ποσοστό του πρόσθετου φόρου να υπερβεί το 120%.

Αναλυτικά :

| <b>Υπ'αρ. ....-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                     |                                                                      |
|---------------------------------------|---------------------|----------------------------------------------------------------------|
| <b>Αξία δήλωσης</b>                   | <b>Αξία ελέγχου</b> | <b>Διαφορά αξίας ελέγχου – αξίας δήλωσης &gt; αξία ελέγχου x 20%</b> |
| 180.000,00                            | 782.270,00          | 602.270,00 (782.270,00 - 180.000,00) > 156.454,00 (782.270,00 x 20%) |

➤ Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου εκ 54.204,30 € επαυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου εκ 1.626,13 €, δη επί συνολικού ποσού εκ 55.830,43 €, αντί επί του αμιγούς κυρίου φόρου (εκ 54.204,30 €).

Βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

| <b>Υπ'αρ. ....-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                      |                       |                                 |                             |
|---------------------------------------|----------------------|-----------------------|---------------------------------|-----------------------------|
| <b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>     | <b>Βάσει δήλωσης</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> | <b>Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης</b> | <b>Διαφορά ποσοστού 50%</b> |
| Αντικειμενική αξία ακινήτου           | 178.752,32           | 178.752,32            | -                               |                             |
| Καταβληθέν Τίμημα                     | 180.000,00           | 782.270,00            | 602.270,00                      |                             |
| Φορολογητέα αξία ακινήτου             | 180.000,00           | 782.270,00            | 602.270,00                      |                             |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελ.7%        | 2.100,00             | 2.100,00              | -                               |                             |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελ.9%        | 13.500,00            | 67.704,30             | 54.204,30                       |                             |
| Κύριος φόρος                          | 15.600,00            | 69.804,30             | 54.204,30                       |                             |
| Δημοτικός φόρος 3%                    | 468,00               | 2.094,13              | 1.626,13                        |                             |
| Σύνολο                                | 16.068,00            | 71.898,43             | 55.830,43                       | 27.915,21                   |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%      |                      | 65.045,16             | 65.045,16                       | 32.522,58                   |
| Σύνολο φόρου                          | 16.068,00            | 136.943,59            | <b>120.875,59</b>               | <b>60.437,79</b>            |



Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προσδιορισμού της αγοραίας αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου βάσει μεθόδου μη προβλεπόμενης από το νόμο στερείται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που της επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα επί της διαφοράς (μεταξύ δήλωσης και ελέγχου) του κυρίου φόρου προσαυξημένου με τη διαφορά του δημοτικού φόρου.

## **2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων**

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν*».

**Επειδή**, το άρθρο 12 παράγραφος 3 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, ορίζει ότι : «*Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως*».

**Επειδή**, το άρθρο 10 του Ν.3790/2009 ορίζει 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*».

**Επειδή**, η υπ' αρ. πρωτ. 1085634/5235/ΔΕ-Β'/ΠΟΛ.1114/08-09-2009 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 περί παράτασης των προθεσμιών παραγραφής» ορίζει ότι : «*...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2009, είτε πρόκειται για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν την προαναφερόμενη ημερομηνία (π.χ. χρήση 2003) είτε πρόκειται για προθεσμίες οι οποίες βάσει υφιστάμενων διατάξεων έχουν ήδη παραταθεί ή είναι μεγαλύτερες των κανονικών και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία λήγει την ίδια ως άνω ημερομηνία (π.χ. υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001 και 2002...κ.λ.π.) ... Σημειώνεται ότι η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει και τις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου (φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία, φόρου μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων) καθόσον από το νόμο δεν γίνεται διάκριση ή εξαίρεση*».

**Επειδή**, το άρθρο 82 του Ν.3842/2010 ορίζει 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» ορίζει ότι : «...Η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 30/06/2010, όπως υποθέσεις χρήσεων 2000, 2001, 2002 και 2003...».

**Επειδή**, το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου 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 παραγράφου 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 (ακόμη και κατά παράταση) στις 31.12.2010, λήγει την 31.12.2011».

**Επειδή**, το άρθρο 18 παρ. 2 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 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» ορίζει 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**, 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 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει ότι : «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 31.12.2014 εισαγγελικές*

παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

**Επειδή**, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

**Επειδή**, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

**Επειδή**, 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**, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 18.008/07-03-2016 έγγραφο του εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 περ β του Ν. 4203/2013, 87 περ. β του Ν. 4316/2014 και 22 του Ν. 4337/2015 εισαγγελικές παραγγελίες να είναι προσωποποιημένες, δη να αφορά συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα, αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μιας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου από τα υπάρχοντα στοιχεία (π.χ. από την καταγγελία για φοροδιαφυγή), αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργήσει π.χ. η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν της εισαγγελικής παραγγελίας.

**Επειδή**, το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 1521/1950 ορίζει ότι : «*Η επαλήθευσις των επιδοθεισών δηλώσεων, η σύνταξις των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποιήσις αποσπασμάτων αυτών, αι ενστάσεις κατά των εν τοις φορολογικοῖς καταλόγοις εγγραφών και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως αυτών, αἱ ἐφέσεις κατά των εκδοθεισών συνεπεῖα ενστάσεων*

αποφάσεων και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως των εφέσεων, τα των παραβόλων και δικαστικών δαπανών, τα της βεβαιώσεως του φόρου και εν γένει η διαδικασία της βεβαιώσεως του φόρου διέπονται υπό των διατάξεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου».

**Επειδή**, στο ανωτέρω άρθρο, ως διατάξεις του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων νοούνται πλέον οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, όπως κωδικοποιήθηκαν με το Ν. 2238/1994, δη τα άρθρα 66, 68, 69, 74 και 75 του Ν. 2238/1994 (Χρήστος Τότσης, Κώδικας Φορολογίας Μεταβίβασης & Κατοχής Ακινήτων, εκδόσεις Πάμισος, 2014, σελ 68).

**Επειδή**, το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».*

**Επειδή**, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Η υποβληθείσα για την υπό κρίση μεταβίβαση ακινήτου υπ' αρ. ....-2004 δήλωση Φ.Μ.Α. στη Δ.Ο.Υ. .... κρίθηκε από τον Προϊστάμενό της ειλικρινής και περαιώθηκε με την υπ' αρ. ....-2009 πράξη του.
- Από την ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. .... εκδόθηκε η υπ' αρ. ....-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν, 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.
- Ωστόσο, ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στην από ....-2014 πληροφοριακή έκθεση της ..... (αρ. υπόθεσης ...../2013), σύμφωνα με την οποία και κατόπιν ελέγχου στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κατασκευάστριας «.....» - Α.Φ.Μ. ...., και των μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή χρηματικών ποσών, για την αγορά ακινήτων, πολύ μεγαλύτερων των αναγραφόμενων στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σε

εκτέλεση της υπ'αρ. ....-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών ....  
και της υπ'αρ. ....-2011 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της .... για την εξακρίβωση του  
πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος αγοράς ακινήτου από ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο και  
κατόπιν επέκτασής του (του ελέγχου) και στους υπόλοιπους αγοραστές ακινήτων που είχε  
κατασκευάσει η ανωτέρω κοινοπραξία.

➤ 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 στις ....-2016 και την  
έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. ....-2016,  
ακόμη κι αν ληφθεί υπόψη η πενταετής παραγραφή συμφώνως με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν.  
1521/1950, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

➤ Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, εφόσον η φορολογική αρχή, συννόμως δυνάμει της παρ. 1 του  
άρθρου 12 του Ν. 1521/1950 σε συνδυασμό με την παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994  
προέβη σε επανέλεγχο αρχικώς περαιωθείσας δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου και στην  
έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Μ.Α., το δικαίωμα του Δημοσίου για την  
επιβολή του εν λόγω φόρου υπόκειται για την υπό κρίση υπόθεση σε 10ετή παραγραφή,  
συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, λήγουσα αρχικώς στις 31-12-  
2014, παραταθείσα δε διά του άρθρου 87 περ. β του Ν. 4316/2014 και του άρθρου 22 του Ν.  
4337/2015, έως τις 31-12-2016.

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

### **3. Ως προς τον ισχυρισμό με μη νόμιμης επανεξέτασης της υπόθεσης από τη φορολογική** **διοίκηση, λόγω περαίωσης ως ειλικρινούς της δήλωσης Φ.Μ.Α.**

**Επειδή,** το άρθρο 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει*  
*δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου που έχει ήδη ελεγχθεί μόνον εάν προκύψουν νέα*  
*στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται*  
*κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον*  
*αρχικό φορολογικό έλεγχο».*

**Επειδή,** ως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 1587/1950 (Ν.  
1521/1950), η επαλήθευση των υποβληθεισών δηλώσεων και η σύνταξη των φύλλων ελέγχου,  
αναφορικά με το φόρο μεταβίβασης ακινήτου, διέπονται από τις διατάξεις περί φορολογίας  
εισοδήματος του Ν. 2238/1994 (άρθρα 66, 68, 69, 74 και 75).

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ. 1044899/214/B0013/ΠΟΛ.1053/11-06-2004 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, ο Α.Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 αποτελεί το βασικό νομοθέτημα του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ωστόσο πολλές διατάξεις άλλων φορολογικών νόμων εφαρμόζονται συμπληρωματικά, για την κάλυψη των κενών της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

**Επειδή**, το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου...».

**Επειδή**, ως «εισόδημα του φορολογούμενου» προκειμένου για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτου νοείται η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (Ιωάννης Φ. Φωτόπουλος, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, εκδόσεις Σάκουλα, 1999, σελ.782)

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επανεξέτασης της υπόθεσης από τη φορολογική διοίκηση, λόγω περαίωσης ως ειλικρινούς της δήλωσης Φ.Μ.Α. στερείται νομικού ερείσματος και απορρίπτεται.

#### **4. Ως προς τον ισχυρισμό περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων**

**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:

➤ Όπως αναφέρεται στην από .....-2016 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας και των

μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή, για την αποπληρωμή της υπό κρίση οικίας «.....» χρηματικών ποσών, μεγαλύτερων του αναγραφόμενου στο υπ'αρ. ....-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ....., ..... ως συμφωνηθέντος τιμήματος πώλησης εκ 180.000,00 €. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η κατάθεση χρηματικών ποσών εκ 782.270,00 €, που ναι μεν, σύμφωνα με τις έγγραφες εξηγήσεις (υπομνήματα) μελών της κοινοπραξίας, έφεραν ως «αιτιολογία» το όνομα του ....., ενός εκ των δύο κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου αγοραστών της επίμαχης οικίας, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να εκληφθούν ως αποπληρωμή μόνον του δικού του μεριδίου.

➤ Στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504) γίνεται εκτενής μνεία των επίμαχων καταθέσεων προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς της κοινοπραξίας και των μελών της (αριθμός λογαριασμών, πιστωτικά ιδρύματα, χρηματικά ποσά, ημερομηνία και αιτιολογία κατάθεσης).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων θεωρείται ότι προβάλλεται προσχηματικώς και απορρίπτεται.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. ....-2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, που αφορά την υπ' αρ. ....-2004 δήλωση **Φ.Μ.Α.**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και συγκεκριμένα ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, επιβαλλόμενου στη διαφορά κύριου φόρου (μη προσαυξημένης με τη διαφορά δημοτικού φόρου), και κατά συνέπεια ως προς τον υπολογισμό της συνολικής διαφοράς φόρου, ως κάτωθι:

| <b>Υπ'αρ. ....-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                      |                      |                                |                                             |                       |                                 |                                              |
|---------------------------------------|----------------------|----------------------|--------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------|---------------------------------|----------------------------------------------|
| <b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>     | <b>Βάσει δήλωσης</b> | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Διαφορά δήλωσης-ελέγχου</b> | <b>Διαφορά δήλωσης-ελέγχου ποσοστού 50%</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> | <b>Διαφορά ελέγχου-απόφασης</b> | <b>Διαφορά ελέγχου-απόφασης ποσοστού 50%</b> |
| Αντικειμενική αξία                    | 178.752,32           | 178.752,32           | -                              |                                             | 178.752,32            | -                               | -                                            |
| Καταβληθέν τίμημα                     | 180.000,00           | 782.270,00           | 602.270,00                     | 301.135,00                                  | 782.270,00            | -                               | -                                            |
| Φορολογητέα αξία                      | 180.000,00           | 782.270,00           | 602.270,00                     | 301.135,00                                  | 782.270,00            | -                               | -                                            |
| Φόρος με συντ. 7%                     | 2.100,00             | 2.100,00             | -                              | -                                           | 2.100,00              | -                               | -                                            |
| Φόρος με συντ. 9%                     | 13.500,00            | 67.704,30            | 54.204,30                      | 27.102,15                                   | 67.704,30             | -                               | -                                            |
| Κύριος φόρος                          | 15.600,00            | 69.804,30            | 54.204,30                      | 27.102,15                                   | 69.804,30             | -                               | -                                            |
| Δημ. φόρος 3%                         | 468,00               | 2.094,13             | 1.626,13                       | 813,06                                      | 2.094,13              | -                               | -                                            |
| Πρόσθ.φόρος 120%                      |                      | 66.996,51            | 66.996,51                      | 33.498,26                                   | 65.045,16             | 1.951,35                        | 975,68                                       |
| <b>Σύνολο φόρου</b>                   | <b>16.068,00</b>     | <b>138.894,94</b>    | <b>122.826,94</b>              | <b>61.413,47</b>                            | <b>136.943,59</b>     | <b>1.951,35</b>                 | <b>975,68</b>                                |



| <b><u>Υπ' αρ. ....-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου</u></b> |                      |                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------------|
|                                                                                            | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
| Διαφορά κύριου φόρου                                                                       | 27.102,15            | 27.102,15             |
| Διαφορά δημοτικού φόρου 3%                                                                 | 813,06               | 813,06                |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)                                                    | 33.498,26            | 32.522,58             |
| <b>Σύνολο διαφοράς φόρου</b>                                                               | <b>61.413,47</b>     | <b>60.437,79</b>      |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                          |                    |
|------------------------------------------|--------------------|
| <b>Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου</b> | <b>60.437,79 €</b> |
|------------------------------------------|--------------------|

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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).