



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 27-04-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 403

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην

αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - **ΑΦΜ** κατά των υπ' αρ.-2015 (ΦΜΑ-...../2004),-2015 (ΦΜΑ-...../2004) και-2015 (ΦΜΑ-...../2004) **οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αρ.-2015 (ΦΜΑ-...../2004),-2015 (ΦΜΑ-...../2004) και-2015 (ΦΜΑ-...../2004) **οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ.**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

6. Την από-2015 έκθεση ελέγχου **Φ.Μ.Α** (άρθρων 4 και 8 του Ν. 1521/1950) 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 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2015 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 1.649,30 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 49,48 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 1.979,16 €, δη σύνολο εκ 3.677,94 € 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. χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.).

Με την με αριθμό-2015 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 2.592,48 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 77,77 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 3.110,96 €, δη σύνολο εκ 5.781,21 € 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. χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.).

Με την με αριθμό-2015 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 3.419,97 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 102,60 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 4.103,95 €, δη σύνολο εκ 7.626,52 € 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. χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.).

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκαν βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Φ.Μ.Α. (άρθρων 4 και 8 του Ν. 1521/1950), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν της από-2014 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Κεφαλαίου (αριθμός υπόθεσης) του Σ.Δ.Ο.Ε. - ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, διαβιβασθείσας στην ανωτέρω φορολογική αρχή με το υπ' αρ. πρωτ.-2014 έγγραφο. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αρ./2012 εντολής ελέγχου για τον του – Α.Φ.Μ., σύζυγο της προσφεύγουσας, ενώ προηγήθηκε η υπ' αρ./2011 εντολή ελέγχου για την εταιρεία «.....», της οποίας ο ανωτέρω είναι μέλος με ποσοστό συμμετοχής 50%. Στο πλαίσιο του ελέγχου διενεργήθηκε άνοιγμα λογαριασμών τόσο της εταιρίας όσο και των φυσικών προσώπων – μελών της, αλλά και της προσφεύγουσας, από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκε, αναφορικά με αγορές ακινήτων στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα το έτος 2004, η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφέντος στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοράς ακινήτων και του δηλωθέντος στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Με το υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου του, οι α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. μεταβίβασαν στην του – Α.Φ.Μ. κατά πλήρη κυριότητα διαμέρισμα, εμβαδού μικτού 49,30 τ.μ. και καθαρού 41,80 τ.μ., 2^{ου} ορόφου, με πρόσοψη στη λεωφόρο, με ποσοστό εξ αδιαιρέτου 62,50 % επί οικοπέδου κείμενου στη διασταύρωση των οδών και στην

..... (αντικειμενική αξία: 14.853,53 €, τίμημα: 14.853,53 €). Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης των ακινήτων – Δ.Ο.Υ. η-2004 **δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων**. Ως αξία του ακινήτου δηλώθηκε ποσό ίσο με την αντικειμενική αξία αυτού εκ 14.853,53 €.

Με το υπ' αρ.-2004 **συμβόλαιο της συμβολαιογράφου** του, η του – Α.Φ.Μ. μεταβίβασε στην του – Α.Φ.Μ. κατά πλήρη κυριότητα : α) διαμέρισμα, εμβαδού μικτού 84,40 τ.μ. και καθαρού 71,50 τ.μ., 3^{ου} ορόφου, με πρόσοψη σε πλατεία και στην οδό, με ποσοστό εξ αδιαιρέτου 107,00 % επί οικοπέδου κείμενου στη διασταύρωση των οδών και στην και β) διαμέρισμα, εμβαδού μικτού 64,00 τ.μ. και καθαρού 54,20 τ.μ., 3^{ου} ορόφου, με πρόσοψη στη λεωφόρο και στην οδό (γωνιακό), με ποσοστό εξ αδιαιρέτου 80,50 % επί του ανωτέρω οικοπέδου (αντικειμενική αξία: 42.114,75 €, τίμημα: 42.114,75 €). Για τις εν λόγω μεταβιβάσεις υποβλήθηκαν στην αρμόδια – λόγω θέσης των ακινήτων – Δ.Ο.Υ. οι υπ'αρ.-2004 και-2004 **δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων**. Ως αξίες των ακινήτων δηλώθηκαν ποσά ίσα με τις αντικειμενικές αξίες αυτών εκ 23.955,49 € και 18.159,26 € αντίστοιχα.

Σύμφωνα με την από-2015 **έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ.**, ερειδόμενη στην από-2014 **Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Κεφαλαίου (αριθμός υπόθεσης)** του Σ.Δ.Ο.Ε. - ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, και ως εκ τούτου σε στοιχεία που προήλθαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές μεταξύ πραγματικής αξίας των ανωτέρω μεταβιβαζόμενων ακινήτων (πραγματικά καταβαλλόμενο τίμημα) και αναγραφόμενης αξίας (συμφωνηθέν τίμημα) στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοράς ακινήτων καθώς και δηλωθείσας αξίας στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Μ.Α.. Συγκεκριμένα:

Για τα ακίνητα που μεταβιβάστηκαν με τα υπ' αρ.-2004 (αντικειμενική αξία και τίμημα: 14.853,53 €) και-2004 (αντικειμενική αξία και τίμημα: 42.114,75) **συμβόλαια της συμβολαιογράφου** του (ήτοι συνολικής αξίας εκ 56.968,28 €), διαπιστώθηκε βάσει ελέγχου ότι καταβλήθηκε ποσό εκ 147.334,63 €, που αποτελεί την πραγματική αξία τους. Για την ακρίβεια, διαπιστώθηκε ότι για την αγορά ακινήτων που πραγματοποιήσαν την ίδια μέρα στην από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της,, καταβλήθηκε στους πωλητές των ακινήτων συνολικό ποσό εκ 460.000,00 €, εκ του οποίου ποσό εκ 147,334,63 € αναλογεί επιμεριστικά – βάσει της δηλωθείσας αξίας τους εκ 56.968,28 € σε σχέση με τη δηλωθείσα αξία των ακινήτων που αγοράστηκαν και από τους δύο εκ 177.863,21 € – στα ακίνητα που αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα ($56.968,29 \times 460.000,00 / 177.863,21 = 147,334,63$ €).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων/προστίμων και κοινοποίηση πράξεων επιβολής τους

- Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβίβασης.
- Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Κατά συνέπεια, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, στην προκειμένη περίπτωση παρατάθηκε μέχρι τις 31-12-2008.
- Οι μετέπειτα παρατάσεις, (σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 παράταση της προθεσμίας που λήγει στις 31.12.2008, μέχρι τις 31.12.2009), (σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 παράτασης της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, μέχρι τις 30.06.2010), (σύμφωνα με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 30.06.2010, μέχρι τις 31.12.2010, (σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, μέχρι τις 31.12.2011) καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον έληγε η παραγραφή στις προαναφερθείσες ημερομηνίες, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν το αντίθετο.
- Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Α.Ν. 142/1967, η προβλεπόμενη παράταση επί ένα έτος του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή πάσης φύσεως φόρων ορίζεται σε ένα έτος και έξι μήνες
- Η ως άνω ερμηνευτική παραδοχή συμπορεύεται με τις συνταγματικές αρχές της ισότητας, της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, αφού για όλες τις περιπτώσεις η παράταση της παραγραφής ορίζεται σε πεντέμισι και έξι έτη (ΣτΕ 1508/2002, 4170/1980 και ΔΕΑ 2992/2009), καθώς επίσης και με το ΔΕΚ, που επιβάλλει στα κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου.

2. Επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων επί της αγοραίας αξίας τους, δη της αξίας που αναγράφεται στο εκάστοτε συμβόλαιο αγοράς

- Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 1587/1950 και του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται επί της αγοραίας αξίας που έχει το ακίνητο κατά την ημέρα υπογραφής του συμβολαίου.
- Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, ως καταβληθέν ποσό για την απόκτηση του ακινήτου, θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο, εκτός αν αυτό υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας (ΣτΕ 287/2009, 2967/2008, 4308/2005, 2408/2005).

3. Εφαρμογή εσφαλμένου συντελεστή πρόσθετου φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120% αντί του ορθού 75%

- Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 1587/1950 (διάταξη ειδικότερη σε σχέση με την γενικής

φύσεως διάταξη του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997), επί ανακριβούς δήλωσης επιβάλλεται πρόσθετος φόρος οριζόμενος σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς μεταξύ καταβληθέντος και καταλογιζόμενου ποσού φόρου.

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 820/1978, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 παρ. 1 του Ν. 1563/1985, το ανωτέρω ποσοστό φόρου προσαυξήθηκε κατά 50% και διαμορφώθηκε σε ποσοστό 75%.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων/προστίμων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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 δήλωση 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 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, 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'αρ.-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων κατά το έτος 2004, με βάση τις διατάξεις του Ν. 1521/1950.
- Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στην από-2014 πληροφοριακή έκθεση κεφαλαίου του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΠΕΡ.Δ/ΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, που συντάχθηκε και απεστάλη στην ανωτέρω φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου (με άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών), που διενεργήθηκε καταρχήν στον σύζυγο της προσφεύγουσας,, τόσο ως φυσικό πρόσωπο όσο και ως μέλος της εταιρείας «.....», βάσει των υπ'αρ.-/2012 και-/2011 αντίστοιχων εντολών ελέγχου, και παρεμπιπτόντως στην προσφεύγουσα, λόγω ανοίγματος κοινού – των δύο συζύγων – τραπεζικού λογαριασμού. Οι ανωτέρω εντολές εκδόθηκαν κατόπιν δύο καταγγελιών, που αφορούσαν το σύζυγο της προσφεύγουσας, περί μη έκδοσης ΑΠΥ και περί, όχι δηλαδή κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας για τον ίδιο και τα εμπλεκόμενα με αυτόν πρόσωπα.
- Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013, εφόσον για την εκδόθηκε το πρώτον εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στις-2015 (η υπ' αρ.), ενώ δεν προηγήθηκε η έκδοση άλλης εντολής ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. στο όνομά της έως τις 31-12-2013, κατά το χρόνο περαίωσης του ελέγχου της υπόθεσης, δη της υπογραφής της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στις-2015 και της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων έχει νομικό έρεισμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ουσία βάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων επί της αγοραίας αξίας τους, δη της αξίας που αναγράφεται στο εκάστοτε συμβόλαιο αγοράς

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, όπως υποστηρίζεται από τη θεωρία (βλ. Ιωάννη Φωτόπουλο, Η φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 1999, σελ.313), αν ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια των προσδιοριστικών της αξίας στοιχείων που δήλωσε ο υπόχρεος, η φορολογούσα αρχή, με σχετική πράξη της καταλογίζει στον υπόχρεο αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας.

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 μεταβιβάσεως 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 μεταβιβάσεως ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Για τις αγορές ακινήτων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2004 υποβλήθηκαν στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτων – Δ.Ο.Υ. οι ακόλουθες **δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων**:

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.	
Διαμέρισμα, 2 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 41,80 τ.μ., στην Δ. Ν.	
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Αντικειμενική αξία ακινήτου	14.853,53
Καταβληθέν Τίμημα	14.853,53
Φορολογητέα αξία ακινήτου	14.853,53
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.039,75
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	-
Σύνολο κυρίου φόρου	1.039,75
Δημοτικός φόρος 3%	31,19
Σύνολο φόρου	1. 070,94

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.	
Διαμέρισμα, 3 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 54,20 τ.μ., στην Δ. Ν.	
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Αντικειμενική αξία ακινήτου	18.159,26
Καταβληθέν Τίμημα	18.159,26
Φορολογητέα αξία ακινήτου	18.159,26
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	284,33
Σύνολο κυρίου φόρου	1.334,33
Δημοτικός φόρος 3%	40,03
Σύνολο φόρου	1.374,36

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.	
Διαμέρισμα, 3 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 71,50 τ.μ., στην Δ. N.	
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Αντικειμενική αξία ακινήτου	23.955,49
Καταβληθέν Τίμημα	23.955,49
Φορολογητέα αξία ακινήτου	23.955,49
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	805,99
Σύνολο κυρίου φόρου	1.855,99
Δημοτικός φόρος 3%	55,68
Σύνολο φόρου	1.911,67

➤ Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., ερειδόμενη στην από-2014 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Κεφαλαίου (αριθμός υπόθεσης) του Σ.Δ.Ο.Ε. - ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, και ως εκ τούτου σε στοιχεία που προήλθαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της, προέκυψαν διαφορές μεταξύ πραγματικής αξίας των ανωτέρω μεταβιβαζόμενων ακινήτων (πραγματικά καταβαλλόμενο τίμημα) και αναγραφόμενης αξίας (συμφωνηθέν τίμημα) στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοράς ακινήτων καθώς και δηλωθείσας αξίας στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Μ.Α.

➤ Αναλυτικά, βάσει ελέγχου προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές αξίας και φόρου, αναφορικά με τις κάτωθι δηλώσεις Φ.Μ.Α., μετά τον επιμερισμό του ανωτέρω πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος εκ 147.334,63 € στα μεταβιβαζόμενα ακίνητα:

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Διαμέρισμα, 2 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 41,80 τ.μ., στην Δ. N.			
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	14.853,53	14.853,53	-
Καταβληθέν Τίμημα	14.853,53	38.415,05	23.561,52
Φορολογητέα αξία ακινήτου	14.853,53	38.415,05	23.561,52
Κύριος φόρος	1.039,75	2.689,05	1.649,30
Δημοτικός φόρος 3%	31,19	80,67	49,48
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		1.979,16	1.979,16
Σύνολο φόρου	1.070,94	4.748,88	3.677,94

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Διαμέρισμα, 3 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 54,20 τ.μ., στην Δ. N.			
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	18.159,26	18.159,26	-
Καταβληθέν Τίμημα	18.159,26	46.964,52	28.805,23
Φορολογητέα αξία ακινήτου	18.159,26	46.964,52	28.805,23
Κύριος φόρος	1.334,33	3.926,81	2.592,48
Δημοτικός φόρος 3%	40,03	117,80	77,77
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		3.110,96	3.110,96
Σύνολο φόρου	1.374,36	7.155,57	5.781,21

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.

Διαμέρισμα, 3 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 71,50 τ.μ., στην Δ. N.			
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	23.955,49	23.955,49	-
Καταβληθέν Τίμημα	23.955,49	61.955,06	37.999,57
Φορολογητέα αξία ακινήτου	23.955,49	61.955,06	37.999,57
Κύριος φόρος	1.855,99	5.275,96	3.419,97
Δημοτικός φόρος 3%	655,68	158,28	102,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		4.103,95	4.103,95
Σύνολο φόρου	1.911,67	9.538,19	7.626,52

➤ Ο έλεγχος της υπό κρίση δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων ολοκληρώθηκε μεν από τη Δ.Ο.Υ. στις-2015 (ημερομηνία υπογραφής της σχετικής έκθεσης ελέγχου και έκδοσης των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.), διενεργήθηκε ωστόσο με σημείο αναφοράς το χρόνο φορολογίας, δη το χρόνο σύνταξης των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων στις-2004, αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας τους καθώς και τους φορολογικούς συντελεστές, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 1 παρ. 5, 3 παρ. 1 περ. ε, και 4 παρ. 1 περ. γ του Ν. 1521/1950.

➤ Ο φόρος μεταβίβασης επιβλήθηκε επί του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος – όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. κατόπιν ανοίγματος των λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της - , σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Ν. 1249/1982, καθώς τίμημα, επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος, αν υπερβαίνει την αντικειμενική αξία του ακινήτου, νοείται το πράγματι καταβληθέν τίμημα της μεταβίβασης, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων επί της αγοραίας αξίας τους, δη της αξίας που αναγράφεται στο εκάστοτε συμβόλαιο αγοράς, στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής εσφαλμένου συντελεστή πρόσθετου φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120% αντί του ορθού 75%

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 απέφυγε 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 απέφυγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Καθόσον η διαφορά μεταξύ βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων υπερβαίνει το 20% της πρώτης οι υποβληθείσες δηλώσεις θεωρούνται ανακριβείς και ορθώς επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εκ 3% για κάθε μήνα από την ημερομηνία σύνταξης των αντίστοιχων συμβολαίων (χρόνος φορολογίας) έως την ημερομηνία περαίωσης του ελέγχου (ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.), χωρίς να μπορεί το ποσοστό του πρόσθετου φόρου να υπερβεί το 120%. Αναλυτικά :

Υπ'αρ.....-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.		
Διαμέρισμα, 2 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 41,80 τ.μ., στην Δ. Ν.		
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου		
Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορά αξίας ελέγχου – αξίας δήλωσης > αξία ελέγχου x 20%
14.853,53	38.415,05	23.561,52 (38.415,05 - 14.853,53) > 7.683,01 (38.415,05 x 20%)
Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.		
Διαμέρισμα, 3 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 54,20 τ.μ., στην Δ. Ν.		
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου		
Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορά αξίας ελέγχου – αξίας δήλωσης > αξία ελέγχου x 20%
18.159,29	46.964,52	28.805,23 (46.964,52 - 18.159,29) > 9.392,90 (46.964,52 x 20%)
Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.		
Διαμέρισμα, 3 ^{ου} ορόφου εμβαδού καθαρού 71,50 τ.μ., στην Δ. Ν.		
Υπ' αρ.-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου		

Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορά αξίας ελέγχου – αξίας δήλωσης > αξία ελέγχου x 20%
23.955,49	61.955,06	37.999,57 (61.955,06 - 23.955,49) > 12.391,01 (61.955,06 x 20%)

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής εσφαλμένου συντελεστή πρόσθετου φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120% αντί του ορθού 75% απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του – Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των υπ' αρ.-2015 (ΦΜΑ-...../2004),-2015 (ΦΜΑ-...../2004) και-2015 (ΦΜΑ-...../2004) οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο μεταβίβασης ακινήτων και να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου για μεταβιβάσεις που συντελέστηκαν κατά το έτος 2004, εφόσον μέχρι τις 31-12-2013 δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου στο όνομα της προσφεύγουσας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 2004

<u>Αρ. δήλωσης: ΦΜΑ-...../2004</u>	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης
Διαφορά κύριου Φόρου	3.419,97	0,00
Δημοτικός Φόρος 3%	102,60	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης 120%	4.103,95	0,00
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	7.626,52	0,00

<u>Αρ. δήλωσης: ΦΜΑ-...../2004</u>	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης
Διαφορά κύριου Φόρου	2.592,48	0,00
Δημοτικός Φόρος 3%	77,77	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης 120%	3.110,96	0,00
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	5.781,21	0,00

<u>Αρ. δήλωσης: ΦΜΑ-...../2004</u>	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης
Διαφορά κύριου Φόρου	1.649,30	0,00
Δημοτικός Φόρος 3%	49,48	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης 120%	1.979,16	0,00
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	3.677,94	0,00

ΣΥΝΟΛΟ οριστικής φορολογικής υποχρέωσης	0,00
--	-------------

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).