



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 26-04-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 399

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** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** των α) του - ΑΦΜ β) του – Α.Φ.Μ. και γ) του – Α.Φ.Μ. κατά των υπ' αρ.-2015,-2015 και-2015 **Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων** (αρ. φακέλου Φ.Μ.Α. -/2004) της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αρ.-2015,-2015 και-2015 **Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων** (αρ. φακέλου Φ.Μ.Α. –/2004) της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από 11-01-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. 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** των α) του - ΑΦΜ β) του – Α.Φ.Μ. και γ) του – Α.Φ.Μ., 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 του προσφεύγοντος του – Α.Φ.Μ. **διαφορά κύριου φόρου** εκ 465,10 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 541,87 €, δη σύνολο εκ 1.006,97 € 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 465,10 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 541,87 €, δη σύνολο εκ 1.006,97 € 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 του προσφεύγοντος του – Α.Φ.Μ. διαφορά κύριου φόρου εκ 1.395,31 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 1.625,60 €, δη σύνολο εκ 3.020,91 € 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 Κεφαλαίου – Προσδιορισμός αξίας περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται με δήλωση Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με το υπ' αρ./21-09-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου του, οι α) του – Α.Φ.Μ., β) του – Α.Φ.Μ., γ) του - Α.Φ.Μ. και δ) του – Α.Φ.Μ. μεταβίβασαν στους α) του και β) του κατά δικαίωμα επικαρπίας κοινά, αδιαίρετα και κατ' ισομοιρία και γ) του κατά ψιλή κυριότητα οικόπεδο, εμβαδού 851,08 τ.μ., κείμενο στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού, στη θέση «.....».

Για τη μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτου – Δ.Ο.Υ.η υπ'αρ.-2004 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων. Ως αξία του ακινήτου δηλώθηκε το ποσό των 10.300,00 €. Από τη φορολογική αρχή, η αγοραία αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε προσωρινώς σε 46.809,40 €. Η προσωρινή αυτή αξία του υπό κρίση ακινήτου (προεκτίμηση) δεν έγινε αποδεκτή από τους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές. Ακολούθως, επιμερίστηκε η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου στους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές και υπολογίστηκε ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου βάσει δήλωσης, ως εξής:

Υπ'αρ.-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.				
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης			
				ΣΥΝΟΛΟ
Φορολογητέα αξία ακινήτου	2.060,00	2.060,00	6.180,00	10.300,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	144,20	144,20	432,60	721,00
Δημοτικός φόρος 3%	4,33	4,33	12,97	21,63
Σύνολο φόρου	148,53	148,53	445,57	742,63

Σύμφωνα με την από 20-11-2015 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., η αγοραία αξία του υπό κρίση οικοπέδου, κείμενο σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, προσδιορίστηκε, αφού λήφθηκαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν στοιχεία άλλων μεταβιβαζόμενων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, σύμφωνα με το τηρούμενο στο αρχείο της φορολογικής αρχής βιβλίο συγκριτικών στοιχείων. Συγκεκριμένα λήφθηκαν υπόψη τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία:

-Οικόπεδο, εμβαδού 408,72 τ.μ., στο Δ.Δ. του Δήμου, που μεταβιβάστηκε με την υπ'αρ./17-06-2003 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, με οριστική αξία 52,60 € / τ.μ.

-Ποσοστό 50% οικοπέδου, εμβαδού 156,10 τ.μ., στο Δ.Δ. του Δήμου, που μεταβιβάστηκε με την υπ'αρ./2004 δήλωση φόρου δωρεάς, με οριστική αξία 55,00 € / τ.μ.

-Ποσοστό 75% οικοπέδου, εμβαδού 407,00 τ.μ. στο Δ.Δ. του Δήμου, που μεταβιβάστηκε με την υπ'αρ./25-01-2006 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων, με οριστική αξία 60,00 € / τ.μ.

Βάσει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου, η **αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου** προσδιορίστηκε με 50,00 € / τ.μ. σε 42.554,00 € (851,08 τ.μ. x 50,00 € = **42.554,00 €**).

Ακολούθως, επιμερίστηκε η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου στους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές και υπολογίστηκε ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου βάσει ελέγχου, ως εξής:

Υπ'αρ./05-08-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει ελέγχου		
			
Φορολογητέα αξία ακινήτου	8.510,80	8.510,80	25.532,40
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	595,76	595,76	1.787,27
Δημοτικός φόρος 3%	17,87	17,87	53,62
Σύνολο κύριου φόρου	613,63	613,63	1.840,89
-Φόρος καταβληθείς βάσει δήλωσης	148,53	148,53	445,58
Διαφορά κύριου φόρου	465,10	465,10	1.395,31
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	541,87	541,87	1.625,60
Σύνολο φόρου	1.006,97	1.006,97	3.020,91

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικής πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Χρήση και εκτίμηση ακατάλληλων και λανθασμένων συγκριτικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή, λόγω θέσης του ακινήτου, αλλά και λόγω χρόνου ελέγχου

- Πρόκειται για αγροτικό οικόπεδο, κείμενο στην αγροτική περιοχή, στη θέση «.....» του Δ.Δ. του Δήμου Ν., εντός ορίων οικισμού, άρτιο και οικοδομήσιμο, που δεν οφείλει εισφορά σε γη και χρήμα
- Τα συγκριτικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ. αφορούν οικόπεδα μικρής έκτασης, άμεσα γειτνιάζοντα με οικίες, ενώ το υπό κρίση οικόπεδο βρίσκεται σε θέση, όπου δεν υπάρχουν οικίες, ούτε καν στοιχειώδες οδικό δίκτυο πρόσβασης.
- Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε 11 χρόνια μετά την αγορά του οικοπέδου κατά το έτος 2004, δη το έτος 2015, χρονιά που υφίσταται οικονομική κρίση και κάθετη πτώση της αξίας των ακινήτων πάνω από το 50%, ενώ τα επικαλούμενα από τη φορολογική αρχή συγκριτικά στοιχεία είναι του 2003, πριν από την οικονομική κρίση, οπότε υφίσταντο μεγαλύτερες από τις σημερινές αξίες για τα αγροτεμάχια.

1. Μη νόμιμη, ελλιπής και αόριστη η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

- Σύμφωνα με τις βασικές αρχές το Διοικητικού Δικαίου, η αιτιολογία των ατομικών διοικητικών πράξεων πρέπει να είναι επαρκής, σαφής και ειδική.
- Μη νόμιμη αιτιολογία η απλή παράθεση γενικών και αυθαίρετων σκέψεων, ούτε η απλή επανάληψη των διατάξεων του νόμου, χωρίς συσχέτισή τους με τα συγκεκριμένα δεδομένα.
- Η αόριστη και ασαφής αιτιολογία, που δεν παρέχει ειδικά και συγκεκριμένα στοιχεία, καθιστά ανέφικτο τον έλεγχο και οδηγεί στην ακύρωση της πράξης.

2. Παράνομη η παράταση της παραγραφής ελέγχου

- Η παράταση της παραγραφής για δύο ακόμη χρόνια αφήνει τον πολίτη ανυπεράσπιστο στην αυθαιρεσία των κρατικών υπηρεσιών

4. Αναληθής ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί υποβολής ανακριβούς δήλωσης και εσφαλμένη η επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 120%

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί χρήσης και εκτίμησης ακατάλληλων συγκριτικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή, λόγω θέσης του ακινήτου αλλά και λόγω χρόνου ελέγχου

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. 2. Δια τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ... λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουσιν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή εξ άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα, ή κατά την κρίσιν του Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου. ... 4. Για τον καθορισμόν της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, ... επί ακινήτου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών».

Επειδή, το άρθρο 15 παρ. 4 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών» ορίζει ότι : «Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποροστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται ... στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό έτος της ηλικίας του...».

Επειδή, το άρθρο 16 παρ. 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις: ... ε) Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωσή που θα υποβάλλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Ο φόρος στις πιο πάνω περιπτώσεις υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία βρίσκεται με την αφαίρεση της, κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν».

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 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 μεταβιβάσεως και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...*».

Επειδή, το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραϊαν αξίαν του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραϊαν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλομένους αντίτυπον της δηλώσεως ... 3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπάρχουσής διαφοράς μεταξύ αγοραϊας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλη ταυτοχρόνως το ήμισυ του αναλογούντος επ' αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπον ήμισυ του φόρου τούτου βεβαιούται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου από της βεβαιώσεως μηνός. ... 4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείας διατάξεις οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Έφορον κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραϊας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τα διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων*».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής ο «Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά».

Επειδή, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: ... ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα...*».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, 1999, σελ. 328-329), τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: α) ομοειδή με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, δηλαδή να μοιάζουν ως προς το είδος και τη μορφή όσο και ως προς τη χρήση για την οποία προορίζεται και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά, δηλαδή να βρίσκονται κοντά στο κρινόμενο και η θέση τους να είναι παρόμοια με αυτό, όσο και χρονικά, δηλαδή σε χρόνο πολύ κοντινό. Έχει γίνει δεκτό, ότι ο χρόνος μπορεί να είναι είτε προγενέστερος είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου, στις περιπτώσεις δε που υπάρχει διαφορά ανάμεσα στα δύο αυτά χρονικά σημεία, θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και να αξιολογηθεί η μεταβολή της αξίας του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τη μεταβίβαση του υπό κρίση οικοπέδου υποβλήθηκε από τους προσφεύγοντες στη Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ./05-08-2004 **δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων**, με δηλωθείσα αξία το ποσό των **10.300,00 €**.
- Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του Ν. 1521/1950, από τη φορολογική αρχή προσδιορίστηκε προσωρινώς η αγοραία αξία του ακινήτου σε **46.809,40 €**. Η προσωρινή αυτή αξία (προεκτίμηση) δεν έγινε αποδεκτή από τους υπόχρεους σε φόρο προσφεύγοντες, καθόσον δεν υπεβλήθη από αυτούς εντός της προβλεπόμενης διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από την παραλαβή της ανωτέρω δήλωσης συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνη με την ανωτέρα αξία, καταβαλλόμενου του μισού του αναλογούντος φόρου.
- Η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου επιμερίστηκε στους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές και ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου υπολογίστηκε βάσει δήλωσης, ως εξής:

Υπ'αρ./05-08-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.				
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης			
				ΣΥΝΟΛΟ
Φορολογητέα αξία ακινήτου	2.060,00	2.060,00	6.180,00	10.300,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	144,20	144,20	432,60	721,00
Δημοτικός φόρος 3%	4,33	4,33	12,97	21,63
Σύνολο φόρου	148,53	148,53	445,57	742,63

➤ Η αγοραία αξία του υπό κρίση οικοπέδου, κείμενο σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950, δη αφού λήφθηκαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν στοιχεία άλλων μεταβιβαζόμενων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, σύμφωνα με το τηρούμενο στο αρχείο της φορολογικής αρχής βιβλίο συγκριτικών στοιχείων. Συγκεκριμένα λήφθηκαν υπόψη τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία:

-Οικόπεδο, εμβαδού 408,72 τ.μ., στο Δ.Δ. του Δήμου, που μεταβιβάστηκε με την υπ'αρ./17-06-2003 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, με οριστική αξία 52,60 € / τ.μ.

-Ποσοστό 50% οικοπέδου, εμβαδού 156,10 τ.μ., στο Δ.Δ. του Δήμου, που μεταβιβάστηκε με την υπ'αρ./2004 δήλωση φόρου δωρεάς, με οριστική αξία 55,00 € / τ.μ.

-Ποσοστό 75% οικοπέδου, εμβαδού 407,00 τ.μ. στο Δ.Δ. του Δήμου, που μεταβιβάστηκε με την υπ'αρ./25-01-2006 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων, με οριστική αξία 60,00 € / τ.μ.

➤ Αρχικώς, βάσει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου, η **αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου** προσδιορίστηκε με 55,00 € / τ.μ. σε **46.809,40 €** (851,08 τ.μ. x 55,00 € = 46.809,40 €).

➤ Από τη φορολογική αρχή επιδόθηκε το από-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων (προβλεπόμενο από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013) με τα αποτελέσματα του ελέγχου στους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές, οι οποίοι διατύπωσαν τις ενστάσεις τους στο υπ'αρ./27-11-2015 έγγραφό τους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τον ισχυρισμό τους ότι τα ληφθέντα υπόψη συγκριτικά στοιχεία αφορούν οικόπεδα μικρότερης έκτασης, με αποτέλεσμα το κρινόμενο οικόπεδο να μειονεκτεί ελαφρώς ως προς αυτά, λόγω μεγαλύτερου μεγέθους και δυσκολότερης αξιοποίησής του, προσδιόρισε οριστικώς την **αγοραία αξία** του με 50,00 € / τ.μ. σε **42.554,00 €** (851,08 τ.μ. x 50,00 € = 42.554,00 €). Ακολούθως, επιμερίστηκε η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου στους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές, υπολογίστηκε ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου βάσει ελέγχου, και προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές σε βάρος των τριών αγοραστών, ως εξής:

Υπ'αρ./05-08-2004 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου (επικαρπία 50%)			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτου (4/10 επικαρπία x 50%)	2.060,00	8.510,80	6.450,80
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	144,20	595,76	451,56
Δημοτικός φόρος 3%	4,33	17,87	13,54
Σύνολο Φόρου	148,53	613,63	465,10

Πρόσθετος φόρος 120%			541,87
Σύνολο Φόρου			1.006,97
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου (επικαρπία 50%)			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτου (4/10 επικαρπία x 50%)	2.060,00	8.510,80	6.450,80
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	144,20	595,76	451,56
Δημοτικός φόρος 3%	4,33	17,87	13,54
Σύνολο Φόρου	148,53	613,63	465,10
Πρόσθετος φόρος 120%			541,87
Σύνολο Φόρου			1.006,97
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου (ψιλή κυριότητα 100%)			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτου (6/10 ψιλή κυριότητα)	6.180,00	25.532,40	19.352,40
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	432,60	1.787,27	1.354,67
Δημοτικός φόρος 3%	12,98	53,62	40,64
Σύνολο Φόρου	445,58	1.840,89	1.395,31
Πρόσθετος φόρος 120%			1.625,60
Σύνολο Φόρου			3.020,91

➤ Ο έλεγχος της υπό κρίση δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων ολοκληρώθηκε μεν από τη Δ.Ο.Υ. στις 20-11-2015 (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 του συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου στις 21-09-2004, αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας του 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.

➤ Τα συγκριτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη, αφορούν σε μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία που συντελέστηκαν κατά τα έτη 2003, 2004 και 2006. Θεωρούνται ομοειδή (ως προς είδος και μορφή ακινήτου), καθώς αφορούν σε οικοπέδα, αλλά και πρόσφορα τοπικά, καθώς βρίσκονται στο ίδιο Δημοτικό Διαμέρισμα με το κρινόμενο (Δ.Δ. του Δήμου) και χρονικά καθώς αφορούν σε μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία που συντελέστηκαν το ίδιο, με τη μεταβίβαση του υπό κρίση ακινήτου, έτος (2004), το προηγούμενο (2003) και το μεθεπόμενο (2006). Κατά τον τελικό προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου λήφθηκε μάλιστα υπόψη ότι μειονεκτεί έναντι των συγκριτικών στοιχείων, λόγω μεγέθους, καθώς και η διαφορά στα χρονικά σημεία, αναφορικά με τα συγκριτικά στοιχεία του 2003 και του 2006.

➤ Όσον αφορά τη θέση και τις ιδιότητες του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, σύμφωνα με το προσκομισθέν από τους ενδιαφερόμενους τοπογραφικό διάγραμμα πολιτικού μηχανικού και τη συνημμένη δήλωσή του Ν. 651/1977, πρόκειται για οικόπεδο, άρτιο και οικοδομήσιμο, εντός ορίων οικισμού, συνορεύει δε με ακίνητα λοιπών ιδιοκτησιών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί χρήσης και εκτίμησης ακατάλληλων συγκριτικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή, λόγω θέσης του ακινήτου αλλά και λόγω χρόνου ελέγχου στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης ελλιπούς και αόριστης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

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 εμπειριστатωμένα 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, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν

περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η από 20-11-2015 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504), αναγράφει στη σελίδα 3 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των ανωτέρω πράξεων. Στην ίδια σελίδα παρατίθενται λεπτομερειακώς και εμπειριστатωμένα τα πραγματικά περιστατικά, ενώ διαπιστώνεται η μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου. Τέλος, στη σελίδα 4 της έκθεσης προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων φορολογητέα αξία, ενώ τόσο στην έκθεση όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις διενεργείται υπολογισμός των οφειλόμενων φόρων (κύριων και πρόσθετων).

Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική, αόριστη και ελλιπής. Αντιθέτως είναι σαφής, ειδική και επαρκής και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς την αιτιολογία τους απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης της παράτασης της παραγραφής ελέγχου

Επειδή, το 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 πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσης 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, 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*».

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*».

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, 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, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ'αρ./17-09-2013 αρχική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, που στη συνέχεια και κατόπιν μετακίνησης του αρχικά ορισθέντος ελεγκτή σε άλλη υπηρεσία τροποποιήθηκε σε υπ'αρ./17-09-2015.
- Διενεργήθηκε έλεγχος της αξίας του μεταβιβαζόμενου στις 21-09-2004 οικοπέδου, εμβαδού 851,08 τ.μ. στο Δ.Δ. του Δήμου Νομού, βάσει των διατάξεων του Ν. 1521/1950.
- Έως την περαίωση του ελέγχου στις 20-11-2015 και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. αλλά και την επίδοσή τους μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου στους προσφεύγοντες, που κατά το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν. 4174/2013

τεκμαίρεται να έχει πραγματοποιηθεί στις 11-12-2015, δη 15 μέρες μετά την αποστολή τους από τη φορολογική αρχή με συστημένη επιστολή στις 26-11-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής απορρίπτεται ως παρελκυστικός και αβάσιμος.

4. Ως προς την ένσταση κατά της επιβολής πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%

Επειδή, το άρθρο 66 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:

- Βάσει δήλωσης, δηλώθηκε ως αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου το ποσό των 10.300,00 €, ενώ καταβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτου εκ 742,63 €.
- Βάσει ελέγχου και πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων η αξία του επίμαχου ακινήτου προσδιορίστηκε σε 42.554,00 €.

➤ Καθόσον η διαφορά μεταξύ βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης αξίας υπερβαίνει το 20% της πρώτης ($42.554,00 - 10.300,00 = 32.254,00 > 42.554,00 \times 20\% = 8.510,80 \text{ €}$), η υποβληθείσα δήλωση θεωρείται ανακριβής και ορθώς επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εκ 3% για κάθε μήνα από την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου (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%.

Κατά συνέπεια, η ένσταση/αντίρρηση των προσφευγόντων προς την επιβολή πρόσθετου φόρου δεν έχει νομικό έρεισμα και δεν γίνεται παραδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των α) του - Α.Φ.Μ. β) του - Α.Φ.Μ. και γ) του - Α.Φ.Μ. ως προς τις υπ' αρ.-2015,-2015 και-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ –/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 2004

α) του - Α.Φ.Μ.

Διαφορά κύριου φόρου	465,10
Πρόσθετος φόρος λόγω μη ανακριβούς δήλωσης 120%	541,87
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	1.006,97

β) του - Α.Φ.Μ.

Διαφορά κύριου φόρου	465,10
Πρόσθετος φόρος λόγω μη ανακριβούς δήλωσης 120%	541,87
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	1.006,97

γ) του - Α.Φ.Μ.

Διαφορά κύριου φόρου	1.395,31
Πρόσθετος φόρος λόγω μη ανακριβούς δήλωσης 120%	1.625,60
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	3.020,91

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).