



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 13-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **469**

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** του του - **ΑΦΜ** κατά της υπ' αρ.-2015 (ΦΜΑ-...../2007) **οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2015 (ΦΜΑ-...../2007) **οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων 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 **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 και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής** του 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 του προσφεύγοντος του – Α.Φ.Μ. διαφορά κύριου φόρου εκ 4.590,00 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 137,70 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 5.673,24 €, δη σύνολο εκ 10.400,94 € για τη χρήση 2007, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2007) του μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2015).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από-2015 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.-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αρ. πρωτ.-2013 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. - ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω φορολογική αρχή, ενημερώνοντάς την ότι στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. καθώς και στον διευθύνοντα σύμβουλό της – Α.Φ.Μ. και κατόπιν ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών τους, αναφορικά με αγορά ακινήτου από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2007 διά του-2007 συμβολαίου και των υπ' αρ. &-2007 δηλώσεων Φ.Μ.Α., προέκυψε η καταβολή πραγματικού τιμήματος εκ 106.000,00€, ήτοι μεγαλύτερου του αναγραφέντος στο συμβόλαιο και του δηλωθέντος στη αντίστοιχη δήλωση μεταβίβασης ακινήτου εκ 55.000,00 €.

Ο προσφεύγων, 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. Έλλειψη αιτιολογίας

- Σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013, η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και τα γεγονότα που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου, διαφορετικά η πράξη καθίσταται νομικά πλημμελής, ανατιολόγητη, και συνεπώς ακυρωτέα ως αόριστη (ΣτΕ 2550/1994, ΜΔΠΑ 7250/92, ΜΔΠΑ 10915/92).
- Συμπλήρωση της πράξης επιτρέπεται μόνο βάσει έκθεσης ελέγχου (ΣτΕ 451/91, ΣτΕ 1268/92).
- Από την έκθεση εκτίμησης ακινήτου της Δ.Ο.Υ..... προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση της περί πραγματικού καταβληθέντος τιμήματος εκ 106.000 € εντελώς συμπερασματικά, με βάση όχι κάποιο αντέγγραφο, το οποίο είναι ανύπαρκτο.
- Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ειδικά και κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι τα χρήματα που έλαβε ο προσφεύγων ως δάνειο από την Τράπεζα πολύ αργότερα (στις-2007) από

την υπογραφή του συμβολαίου στις-2007 χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά του υπό κρίση διαμερίσματος, ούτε ότι τα χρήματα που κατέθεσε σε λογαριασμό του αφορούσαν την αγοραπωλησία αυτή.

2. Ένσταση απαραδέκτου του ελέγχου περί πραγματικού τιμήματος ή του επανελέγχου δήλωσης υποβληθείσας με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού

➤ Με το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 καθιερώθηκε νέο σύστημα προσδιορισμού της αξίας των μεταβιβασθέντων ακινήτων με γενικά, αντικειμενικά κριτήρια, με μόνη εξαίρεση από τον κανόνα αυτό την περίπτωση που οι συμβαλλόμενοι αναγράφουν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ως τίμημα ποσό μεγαλύτερο, βάσει του οποίου θα υπολογιστεί τελικώς ο φόρος μεταβίβασης.

➤ Η υποχρέωση του φορολογούμενου περιορίζεται μόνο στην αναγραφή στη δήλωση ΦΜΑ των στοιχείων εκείνων, βάσει των οποίων διαμορφώνεται από αντικειμενικά στοιχεία η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

➤ Από καμία διάταξη δεν επιβάλλεται υποχρέωση αναγραφής του πραγματικού τιμήματος, ακόμη και αν αυτό είναι μεγαλύτερο από αντικειμενικώς προσδιοριζόμενο.

➤ Ο οικονομικός έφορος, επί υποβληθείσας δηλώσεως με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, περιορίζεται μόνο στον έλεγχο της ακρίβειας των προσδιοριστικών στοιχείων της αξίας των ακινήτων. Αν είχε το δικαίωμα να προβεί σε περαιτέρω έλεγχο για το πραγματικά καταβληθέν τίμημα, θα παραμεριζόταν όλο το νέο σύστημα και ουσιαστικά θα ίσχυε παράλληλα με το προϊσχύον κατά τη βούληση του ελεγκτικού οργάνου (ΔΕΦ Τριπ. 17/2001, Πλημ. Αθ. 2626/2000).

➤ Από την υπ' αρ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ.1079/27-07-2004 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει με σαφήνεια η πραγματική βούλησή του, στις μεταβιβάσεις ακινήτων να ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας τους και να εφαρμόζεται αποκλειστικά, χωρίς παρεκκλίσεις.

➤ Στην υπό κρίση περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.1587/1950, στις οποίες στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αλλά οι διατάξεις του Ν. 1249/1982, με τις οποίες καθιερώθηκε νόμιμο τεκμήριο προσδιορισμού αξίας ακινήτων, μαχητό μόνο για το φορολογούμενο (καθώς μπορεί να το αμφισβητήσει, βάσει του άρθρου 41 παρ. 6 του Ν.1249/1982), αλλά αμάχητο για τη φορολογική αρχή, που δεν μπορεί να προβεί στον επανέλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης Φ.Μ.Α., παρά μόνο στην περίπτωση του άρθρου 41 παρ. 6 του ανωτέρω νόμου, δηλ. αν διαπιστωθεί ότι κάποιο από τα υποχρεωτικώς προβλεπόμενα στοιχεία της δήλωσης, πλην της αξίας του ακινήτου, δηλώθηκε ανακριβώς (ΣτΕ 4303/2014 Ολομ).

3. Ένσταση παραγραφής (επικουρικά προτεινόμενη)

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950 ορίζεται πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου

➤ Στην υπό κρίση περίπτωση οι δηλώσεις Φ.Μ.Α. υποβλήθηκαν στις-2007, ενώ η

προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις-2015, δη σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της πενταετίας, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου να έχει παραγραφεί.

➤ Η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτου ρυθμίζεται ειδικά από τον Ν. 1587/1950 και δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των θεμάτων για τα οποία εφαρμόζονται συμπληρωματικά οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, ως ορίζει το άρθρο 12 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου. Κατά συνέπεια, στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει δυνατότητα επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994.

4. Ένσταση απαραδέκτου (επικουρικά προτεινόμενη) λόγω έλλειψης νομικού ερείσματος της προσβαλλόμενης πράξης

➤ 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.

➤ Από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι, αν δεν αναγραφεί στη δήλωση ότι η προσδιορισθείσα αξία με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 είναι προσωρινή, τεκμαίρεται ότι ο οικονομικός έφορος έχει αποδεχτεί το δηλούμενο τίμημα ως συμπίπτον με την αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου και συνεπώς ότι η μεταβίβαση έχει περαιωθεί οριστικά ως ειλικρινής, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να μην μπορεί να επανέλθει στο θέμα του προσδιορισμού της αξίας.

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 10 του ανωτέρω νόμου, ο οικονομικός έφορος ενεργεί έλεγχο της δήλωσης, αναθέτοντας την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου σε κατάλληλο οικονομικό ή άλλο δημόσιο υπάλληλο. Βάσει του πορίσματος αυτού εκδίδεται φύλλο ελέγχου και 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.

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου, ο αγοραστής, που θα αποκαλυφθεί ότι υπέγραψε αντέγγραφο, εκ του οποίου προκύπτει ότι συμφώνησε ή ότι κατέβαλε τίμημα μεγαλύτερο του αναγραφέντος στο συμβόλαιο και στη δήλωση, ανεξαρτήτως του πρόσθετου φόρου του άρθρου 9 τιμωρείται με πρόστιμο ίσο με το πενταπλάσιο του οριστικώς προσδιορισθέντος φόρου.

➤ Η υπό κρίση μεταβίβαση περαιώθηκε οριστικώς ως ειλικρινής, με την εγγραφή των δηλώσεων Φ.Μ.Α. στα βιβλία ειλικρινών φύλλων ελέγχου, αλλά και τη μη επισήμανση στις δηλώσεις ότι η δηλωθείσα αξία είναι προσωρινή, ενώ δεν συντρέχει κανένας από τους περιοριστικά προβλεπόμενους λόγους έκδοσης νέου φύλλου ελέγχου.

➤ Η δυνατότητα επανέκδοσης φύλλου ελέγχου ρυθμίζεται ειδικά με τα άρθρα 10 παρ. 3, 15 παρ. 3 και 9 παρ. 4 του Ν.1521/1950 και ως εκ τούτου δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, ως εσφαλμένα αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... 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, 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. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), 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, νομολογιακά έχει γίνει δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000), όχι όμως να αναπληρώνεται εξ ολοκλήρου από αυτά (ΣΤΕ 1776/1956, 107/1945).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με το υπ' αρ.-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου του (αντικειμενική αξία: 51.850,00 €, τίμημα: 55.000,00 €), οι α) του - Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. (οικοπεδούχοι) καθώς και η εκ τρίτου συμβαλλόμενη εργολάβος εταιρία, ως κατασκευάστρια του ακινήτου, με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....» - Α.Φ.Μ. μεταβίβασαν στον του – Α.Φ.Μ. κατά πλήρη κυριότητα διαμέρισμα εμβαδού καθαρού εκ 51,85 τ.μ. και μικτού 61,16 τ.μ., α' ορόφου οικοδομής ανεγερθείσας επί τμήματος οικοπέδου, με αριθμό, εμβαδού 965,60 τ.μ., κείμενου στο Ο.Τ. του οικισμού του Δ.Δ. Ν.
- Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκαν στην αρμόδια – λόγω θέσης του ακινήτου – Δ.Ο.Υ. α) η υπ' αρ.-2007 πλασματική δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, με την πλασματική αξία εκ 108,68 € των μεταβιβαζόμενων ποσοστών εκ 116% επί του οικοπέδου (που αντιστοιχούν στο μεταβιβαζόμενο διαμέρισμα) από τους οικοπεδούχους προς την εργολάβο εταιρία και β) η υπ' αρ.-2007 Δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, με δηλωθέν (καταβληθέν) τίμημα εκ 55.000,00 €.
- Όπως αναφέρεται στην από-2015 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., αιτία ελέγχου αποτελεί το υπ' αρ. πρωτ.-2013 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε.-Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο διενήργησε έλεγχο στην εταιρία «.....» – Α.Φ.Μ. και στον διευθύνοντα σύμβουλό της – Α.Φ.Μ. και κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών τους λογαριασμών, αλλά και βάσει τραπεζικών παραστατικών, των βιβλίων της εταιρίας και συμβολαίων μεταβίβασης διαπιστώθηκε η κατάθεση από πελάτες – αγοραστές χρηματικών ποσών, μεγαλύτερων των αναγραφόμενων στα συμβόλαια τιμημάτων.
- Η Δ.Ο.Υ. δεν περιορίστηκε στο ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, αλλά με το υπ' αρ, πρωτ.-2015 έγγραφό της ζήτησε και έλαβε περαιτέρω στοιχεία από το φάκελο της υπόθεσης που είχε στη διάθεσή του το Σ.Δ.Ο.Ε., όπως συμβόλαια αγοραπωλησίας, τραπεζικά παραστατικά και αποσπάσματα από τραπεζικούς λογαριασμούς, το υπόμνημα-απάντηση στο αίτημα παροχής εξηγήσεων-διευκρινίσεων του διευθύνοντα συμβούλου της εργολάβου εταιρίας προς το Σ.Δ.Ο.Ε.
- Σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ.-2013 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας, αλλά και τα περαιτέρω στοιχεία που απέστειλε στη Δ.Ο.Υ., δη τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εργολάβου εταιρίας και του διευθύνοντα συμβούλου της, παραστατικά τραπεζικών ιδρυμάτων αλλά και τα βιβλία της εταιρίας, διαπιστώθηκε βάσει ελέγχου ότι καταβλήθηκε συνολικά ποσό εκ 106.000,00 € για την ανωτέρω αγορά ακινήτου. Συγκεκριμένα προέκυψε ότι:

- στις-2007, ο προσφεύγων κατέθεσε στον λογαριασμό του (διευθύνοντα συμβούλου της εργολάβου εταιρίας) στην Τράπεζα ποσό εκ 51.000,00 €,
- στις-2007, ο προσφεύγων έλαβε στεγαστικό δάνειο από την Τράπεζα ποσού εκ 106.000,00 €,
- στις-2007, ο προσφεύγων κατέθεσε στο λογαριασμό της εργολάβου εταιρίας στην Τράπεζα ποσό εκ 40.000,00 €,
- στις-2007, ο προσφεύγων κατέθεσε στο λογαριασμό της εργολάβου εταιρίας στην Τράπεζα ποσό εκ 15.000,00 €.

Επιπροσθέτως, στο υπ' αρ.-2013 υπόμνημα-απάντησή του στο αίτημα παροχής εξηγήσεων-διευκρινίσεων προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ο διευθύνων σύμβουλος της εργολάβου εταιρίας, σαφώς και ρητώς παραδέχεται ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών στους προσωπικούς του λογαριασμούς αφορούν αγοραπωλησίες ακινήτων της εταιρίας. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι : *«είναι γνωστό ότι η διαφορά μεταξύ εμπορικών και αντικειμενικών αξιών δημιούργησε στην αγορά ακινήτων με την ανοχή του κράτους, μείζονα στρέβλωση, διότι οι εργολαβικές εταιρίες που ασχολήθηκαν με την ανέγερση και πώληση οικοδομών αντιμετώπισαν τεράστιο πρόβλημα στη διάθεση των ακινήτων τους, καθώς η αγορά πίεζε τις εταιρίες, ώστε η δηλωθείσα αξία να περιορίζεται στην αντικειμενική αξία. Επομένως, όσον αφορά τον πίνακα με τις τραπεζικές κινήσεις για τον οποίο ζητάτε διευκρινίσεις, σας γνωρίζω ότι είναι χρήματα από τις αγοραπωλησίες ακινήτων, για τις οποίες υπάρχουν αρχικά συμβόλαια μεταβίβασης. ... Στους λογαριασμούς αυτούς κατατέθηκαν τα υπερβάλλοντα της αντικειμενικής αξίας χρηματικά ποσά...».*

➤ Στην υπ' αρ.-2015 πράξη αλλά και στην από-2015 έκθεση εκτίμησης ακινήτου της ανωτέρω φορολογικής αρχής (σελ. 4 και 7) γίνεται μνεία των διατάξεων εκείνων που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της πράξης. Περαιτέρω στην έκθεση, στην οποία εδράζεται η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, και συγκεκριμένα στις σελίδες 1-4 παρατίθενται λεπτομερειακά και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και διαπιστώνεται η μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου. Τέλος, τόσο στο σώμα της πράξης, όσο και στην ανωτέρω έκθεση (στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα ελέγχου) προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου φορολογητέα αξία, και διενεργείται προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου (κύριου, δημοτικού και πρόσθετου).

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπειριστατωμένη, πλήρης και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την αιτιολογία της απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

2 & 4. Ως προς τον ισχυρισμό περί ένστασης απαραδέκτου του ελέγχου περί πραγματικού τιμήματος ή του επανελέγχου δήλωσης υποβληθείσας με το σύστημα του αντικειμενικού

προσδιορισμού καθώς και λόγω έλλειψης νομικού ερείσματος της προσβαλλόμενης πράξης

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, κατάσταση, 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 25 παρ. 5 του ανωτέρω νόμου 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, το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 1587/1950 (Ν. 1521/1950) ορίζει ότι : *«Η επαλήθευσις των επιδοθεισών δηλώσεων, η σύνταξις των φύλλων ελέγχου ... 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ. 1044899/214/Β0013/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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

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 Σάκκουλα, 1999, σελ.782)

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 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 δύο τοις εκατό (2%) 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:

➤ Για την αγορά ακινήτου που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά το έτος 2007 υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτου – Δ.Ο.Υ. η ακόλουθη δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:

Υπ'αρ.-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.	
Διαμέρισμα, 1 ^{ου} πάνω από τον ανώγειο ορόφου εμβαδού καθαρού 51,85 τ.μ. και μικτού 61,16 τ.μ., με ποσοστό 116% στο υπ' αρ. οικόπεδο, εμβαδού 965,60 τ.μ., που βρίσκεται στο ΟΤ του οικισμού του Δ.Δ. του Δήμου του Νομού	
Υπ' αρ.-2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Αντικειμενική αξία ακινήτου	51.850,00
Καταβληθέν Τίμημα	55.000,00
Φορολογητέα αξία ακινήτου	55.000,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7% (15.000 x 7%)	1.050,00

Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9% (40.000 x 9%)	3.600,00
Σύνολο κυρίου φόρου	4.650,00
Δημοτικός φόρος 3%	139,50
Σύνολο φόρου	4.789,50

➤ Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1551/1950 περί Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προέκυψε διαφορά μεταξύ πραγματικής αξίας του ανωτέρω μεταβιβαζόμενου ακινήτου (πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος) και αναγραφόμενης αξίας ως συμφωνηθέντος τιμήματος στο αντίστοιχο συμβόλαιο αγοράς ακινήτου καθώς και στην αντίστοιχη δήλωση Φ.Μ.Α.. Αναλυτικά:

Υπ'αρ.-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	51.850,00	51.850,00	-
Καταβληθέν Τίμημα	55.000,00	106.000,00	22.439,51
Φορολογητέα αξία ακινήτου	55.000,00	106.000,00	22.439,51
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00	1.050,00	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	3.600,00	8.190,00	4.590,00
Κύριος φόρος	4.650,00	9.240,00	4.590,00
Δημοτικός φόρος 3%	139,50	277,20	137,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		5.673,24	5.673,24
Σύνολο φόρου	4.789,50	15.190,44	10.400,94

➤ 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 2% 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 :

Υπ'αρ.-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.		
Αξία δήλωσης	Αξία ελέγχου	Διαφορά αξίας ελέγχου – αξίας δήλωσης > αξία ελέγχου x 20%
55.000,00	106.000,00	51.000,00 (106.000,00 – 55.000,00) > 21.200,00 (106.000,00 x 20%)

➤ Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου εκ 4.590,00 € επαυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου εκ 137,70 €, δη επί συνολικού ποσού εκ 4.727,70 €, αντί του ορθού εκ 4.590,00 €, βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

Υπ'αρ.-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	51.850,00	51.850,00	-
Καταβληθέν Τίμημα	55.000,00	106.000,00	22.439,51
Φορολογητέα αξία ακινήτου	55.000,00	106.000,00	22.439,51
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00	1.050,00	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	3.600,00	8.190,00	4.590,00

Κύριος φόρος	4.650,00	9.240,00	4.590,00
Δημοτικός φόρος 3%	139,50	277,20	137,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		5.508,00	5.508,00
Σύνολο φόρου	4.789,50	15.025,20	10.235,70

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ένστασης απαραδέκτου του ελέγχου περί πραγματικού τιμήματος ή του επανελέγχου δήλωσης υποβληθείσας με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού καθώς και λόγω έλλειψης νομικού ερείσματος της προσβαλλόμενης πράξης στερούνται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτοί, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που του επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής

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, προΐσχύουσες 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, 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 και στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Μ.Α., το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του εν λόγω φόρου παραγράφεται συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 (και όχι βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950 περί πενταετούς παραγραφής), που 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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Οι υποβληθείσες για την υπό κρίση μεταβίβαση ακινήτου υπ' αρ.-2007 (πλασματική) και-2007 δηλώσεις Φ.Μ.Α. στη Δ.Ο.Υ κρίθηκαν από τον Προϊστάμενό της ειλικρινείς

στις-2007 (με αρ./2007 και/2007 αντίστοιχα).

➤ Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.

➤ 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 και στην έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Μ.Α., το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του εν λόγω φόρου παραγράφεται συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 (και όχι βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950, που προβλέπουν – αρχικώς – πενταετή παραγραφή).

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της κρινόμενης υπόθεσης στις-2015 και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις-2015 αλλά και την επίδοσή της (που βάσει του άρθρου 5 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 λογίζεται ότι έχει πραγματοποιηθεί 15 ημέρες μετά την αποστολή συστημένης επιστολής, ως την προκειμένη περίπτωση) μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου στον προσφεύγοντα στις-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση σχετικής πράξης απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί ένστασης απαραδέκτου λόγω έλλειψης νομικού ερείσματος της προσβαλλόμενης πράξης (επικουρικά προτεινόμενος)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ.-2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, που αφορά την υπ' αρ.-2007 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:

Υπ'αρ.-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.					
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά δήλωσης-ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης-απόφασης
Αντικειμενική αξία ακινήτου	51.850,00	51.850,00	-	51.850,00	-
Καταβληθέν Τίμημα	55.000,00	106.000,00	22.439,51	106.000,00	22.439,51
Φορολογητέα αξία ακινήτου	55.000,00	106.000,00	22.439,51	106.000,00	22.439,51
Φόρος με συντελεστή 7%	1.050,00	1.050,00	-	1.050,00	-
Φόρος με συντελεστή 9%	3.600,00	8.190,00	4.590,00	8.190,00	4.590,00

Κύριος φόρος	4.650,00	9.240,00	4.590,00	9.240,00	4.590,00
Δημοτικός φόρος 3%	139,50	277,20	137,70	277,20	137,70
Πρόσθετος φόρος ανακρ.120%		5.673,24	5.673,24	5.508,00	5.508,00
Σύνολο φόρου	4.789,50	15.190,44	10.400,94	15.025,20	10.235,70
<u>Υπ' αρ.-2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου</u>					
			Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	
Διαφορά κύριου φόρου			4.590,00	4.590,00	
Διαφορά δημοτικού φόρου 3%			137,70	137,70	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)			5.673,24	5.508,00	
Σύνολο διαφοράς φόρου			10.400,94	10.235,70	

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	10.235,70 €
--	--------------------

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).