



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 28/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:3971

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, “.....”, ΑΦΜ, με έδρα στο Μαρούσι Αττικής, επί της οδού, κατά της **υπ'αριθμ.....Οριστικής πράξης**

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας 2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.....**Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας το 2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίησή της, καθώς και την απόέκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Το με αριθμ.πρωτ.....Συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

8. Την από 23/11/2016 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας “.....”, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.....**Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας το 2007, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, φόρος μεταβίβασης 400.694,38 €, δημοτικός φόρος 12.020,83 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 495.258,25 € ήτοι συνολικό ποσό **907.973,46 €**.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει του με αριθμ...../13-12-2007 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου του συμβολαιογράφουαγόρασε ένα ακίνητο ιδιοκτησίας του Πρόκειται για ένα αγροτεμάχιο άρτιο κατά κανόνα και οικοδομήσιμο, στην θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας Δ.Δ., εκτάσεως 13.675,67 τ.μ.. Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε η υπ' αριθμ...../11-12-2007 δήλωση φόρου μεταβίβασης με την οποία δηλώθηκε ως τίμημα το ποσό του **1.000.000,00 ευρώ** και αποδόθηκε ο αναλογών φόρος μεταβίβασης ποσού **92.391,00 ευρώ**. Στην συνέχεια λόγω της με αριθμ.πρωτ...../11-11-2015 Πληροφοριακής έκθεσης εφαρμογής διατάξεων α.ν. 1521/1950 περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ., εκδόθηκε λόγω νέων συμπληρωματικών στοιχείων η υπ' αριθμ.... /23-12-2015 εντολή επανελέγχου φόρου μεταβίβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψε ότι η πραγματική αξία μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου ήταν **5.452.159,75 ευρώ** και βάσει των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων α.ν.1521/1950 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ.....**Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων** με την οποία καταλογίσθηκε ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων με την επιβολή των νόμιμων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της υπ' αριθμ...../11-12-2007 υποβληθείσας δήλωσης φόρου μεταβίβασης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το με αριθμ.πρωτ.....συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή, να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί η υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Η παραγραφή στον Φ.Μ.Α. ρητώς ορίζεται ως πενταετής με βάση την αδιάστικτη πρόβλεψη της παρ.3 του άρθρου 12 του α.ν.1521/1950 και δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση αναλογικής εφαρμογής των περί παραγραφής διατάξεων (άρθρα 84παρ.4 και 68 παρ.2) της φορολογίας εισοδήματος.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Η παράταση προθεσμίας παραγραφής που χορηγείται με νομοθετήματα, τα οποία προηγούνται του χρόνου εκπνοής της, καταλαμβάνει μόνον τις περιπτώσεις εκείνες των οποίων η προθεσμία παραγραφής εκπνέει πρωτογενώς στην συγκεκριμένη ημερομηνία και όχι και τις περιπτώσεις για τις οποίες έχει ήδη χορηγηθεί παράταση του χρόνου παραγραφής τους με προγενέστερο νομοθέτημα.
- Η χρήση 2007 έχει υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής και δεν τυγχάνει εφαρμογής για τη χρήση αυτή η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ.5 του ν.4141/2013 διετής παράταση του χρόνου παραγραφής, διότι δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου έως 31/12/2013.
- Η υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Α. με αριθμ...../2007 περαιώθηκε οριστικά με την έκδοση ειλικρινούς φύλλου ελέγχου Φ.Μ.Α. και ως εκ τούτου δεν υφίσταται εκκρεμής προς έλεγχο δήλωση Φ.Μ.Α..
- Το με αριθμ...../11-11-2015 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία.
- Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων δεν χωρεί η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης ΦΜΑ που να στηρίζεται σε νέα στοιχεία αφού οι διατάξεις περί ΦΜΑ το επιτρέπουν μόνο επί αντεγγράφου.
- Δεν έτυχε εφαρμογής, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης (ν.4337/2015) ως έχουσα υπερνομοθετική ισχύ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του 1521/1950, ορίζεται ότι : «1. Η επαλήθευσις των επιδοθεισών δηλώσεων, η σύνταξις των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποίησις αποσπασμάτων αυτών, αι ενστάσεις κατά των εν τοις φορολογικοίς καταλόγοις εγγραφών και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως αυτών, αι εφέσεις κατά των εκδοθεισών συνεπεία ενστάσεων αποφάσεων και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως των εφέσεων, τα των παραβόλων και δικαστικών δαπανών, τα της βεβαιώσεως του φόρου και εν γένει η διαδικασία της βεβαιώσεως του φόρου διέπονται υπό των διατάξεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου.Δια την εκδίκασιν των ενστάσεων ως τρίτον ιδιωτικόν μέλος μετέχει το ωρισμένον δια την εκδίκασιν των ενστάσεων της φορολογίας οικοδομών του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων προκειμένου δε περί μεταβιβάσεως πλοίου το ωρισμένον δια την εκδίκασιν των ενστάσεων φορολογίας πλοίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 12 του 1521/1950**, ορίζεται ότι : «3. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβίβασης.».

Επειδή οι περιπτώσεις που περιοριστικά μπορεί να εκδοθεί νέο φύλλο ελέγχου μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής, περιοριστικά ορίζονται στις διατάξεις του **άρθρου 45 παρ 3 περ. α, β, δ Ν. 820/1978** (με το οποίο αντικαταστάθηκαν οι παρ.1-3 του Ν. 118/1973, νυν Ν.2961/2001), οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως και επί των υποθέσεων φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρ. 46 παρ. 2 Ν.820/1978),και είναι οι ακόλουθες:

α) εάν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο

β) εάν η βεβαίωση του φόρου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση για τυπικό ελάττωμα του τίτλου στον οποίο αυτή στηρίχθηκε

γ)

δ) εάν ο ενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος ή Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά, με αμετάκλητη απόφαση του αρμοδίου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

Επειδή η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων ρυθμίζεται ειδικώς στην παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του 1521/50 Αναγκ. Νόμου «περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων», οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, δεν έχουν εφαρμογή στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία δεν περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης Φ.Μ.Α. ή εντός της προθεσμίας παράτασης της πενταετούς παραγραφής και δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή εντός της προθεσμίας λήξης της παραγραφής, λαμβανομένων υπόψιν και των παρατάσεων αυτής, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ήτοι 31/12/2013.

Επειδή με την υπ'αριθμ.2264/2015 απόφαση ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του ένδικου φόρου παραγράφεται μετά την παρέλευση πενταετίας από την υποβολή της οικείας δήλωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 102 του Ν.Δ. 118/1973 που να δικαιολογούν την έκδοση φύλλων μετά την λήξη της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή με το υπ. αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1073153ΕΞ2015** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης Κεφαλαίου σε ερώτημα περί του χρόνου παραγραφής μεταβίβασης ακινήτου αναφέρει:

«1.Σύμφωνα με ρητή διάταξη της παρ 3 του άρθρου 12 του Ν 1587/1950 το δικαίωμα του δημοσίου **παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο επιδόθηκε η δήλωση φόρου μεταβίβασης.**

2.Σημειώνεται ότι με τους νόμους 3888/2010,2002/2011 και 4098/2012 θεσπίστηκαν διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου .. που

έληγαν 31.12.2010,31.12.2011,31.12.2012 , με αποτέλεσμα όλες οι παραπάνω υποθέσεις να λήγουν 31.12.2013.Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 του Ν 3899/17-12-2010 καταργήθηκε το εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν 3888/30.0.2010 με το οποίο η παράταση που προβλεπόταν μέχρι 31/12/2011 δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών δωρεών ,προικών κερδών από λαχεία μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας Φ.Μ.Α.Π. .Συνεπώς οι διαδοχικές παρατάσεις που θεσπίστηκαν από 31/12/2010 και μετά όπως αναφέρθηκαν παραπάνω καταλαμβάνουν τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής συμπεριλαμβανόμενων των υποθέσεων μεταβίβασης ακινήτων με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 και του άρθρου 22 του Ν 4203/2013 με τις οποίες θεσπίστηκε διετής παράταση παραγραφής υπό τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που ορίζονται σε αυτές, **οι προαναφερόμενες υποθέσεις παραγράφηκαν σωρευτικά την 31/12/2013.**

3. Με βάση τις διατάξεις που προαναφέρθηκαν συνάγεται ότι για υπόθεση φόρου μεταβίβασης ακινήτου για αγορά οικοπέδου στην χρήση 2006 εφόσον η εντολή ελέγχου εκδόθηκε εντός του έτους 2014 δηλαδή μετά το χρόνο παραγραφής 31/12/2013 έχει παρέλθει το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων προσδιορισμού φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων. Σε κάθε περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ στην οποία κοινοποιείται το παρών με αντίγραφο της αίτησης σας παρακαλείται να εξετάσει το πραγματικό της συγκεκριμένης υπόθεσης δεδομένου ότι η πρόσκληση και η εντολή ελέγχου στις οποίες αναφέρεστε δεν αφορούν τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων έχει δε ήδη υποβληθεί μη προβλεπόμενη από την σχετική νομοθεσία δήλωση φόρου μεταβίβασης.».

Επειδή εν προκειμένω κατόπιν νέων συμπληρωματικών στοιχείων (η με αριθμ.πρωτ...../11-11-2015 πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Π.Δ.) που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου στις 16/11/2015, εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /23-12-2015 εντολή επανελέγχου φόρου μεταβίβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το υπό κρίση έτος 2007.

Επειδή το έτος φορολογίας 2007 παραγράφηκε πρωτογενώς την 31/12/2012 και οριστικά λόγω παρατάσεων την 31/12/2013, δεδομένου ότι η εντολή ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκδόθηκε την 23/12/2015 ενώ μέχρι την 31/12/2013 δεν υπήρχε σε εκκρεμότητα σχετική εντολή ελέγχου από την εν λόγω Δ.Ο.Υ..

Επειδή, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ:..... και την ακύρωση της υπ'αριθμ.....**Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με έτος φορολογίας 2007.

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

Έτος φορολογίας :2007

Φόρος μεταβίβασης ακινήτων

Διαφορά φόρου	0,00€
Δημοτικός φόρος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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).