



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 08-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1499

**Τμήμα Α8 - 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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης .....-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή** του ..... του ..... - **ΑΦΜ** ..... κατά της **υπ' αρ. ....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ....**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ....**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....-2016 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 .....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.** του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ..... του ..... – **Α.Φ.Μ.** ..... **διαφορά κύριου φόρου εκ 8.225,40 €, διαφορά δημοτικού φόρου εκ 246,85 €**

πλέον πρόσθετος φόρος εκ 10.166,70 €, δη σύνολο εκ 18.638,95 € για τη χρήση 2005, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ - .....-2005) του μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από .....-2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 1521/1950 περί Φ.Μ.Α., μετά από έλεγχο 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. ....-2015 δελτίου πληροφοριών (αρ. υπόθεσης ...../2011) του ....., που ενημέρωνε τη Δ.Ο.Υ. .... ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου στην «.....» - Α.Φ.Μ. ...., για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε σε αγροτεμάχιο στο Δ.Δ. .... Νομού ....., και μετά το άνοιγμα λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας αλλά και των μελών της, διαπιστώθηκαν πραγματικώς καταβληθέντα ποσά σε αυτήν μεγαλύτερα των αναγραφόμενων στα συμβόλαια αγοραπωλησίας τιμημάτων, ως συνέβη και στην περίπτωση αγοράς μεζονέτας στο ανωτέρω αγροτεμάχιο από τον προσφεύγοντα, ..... του ..... – Α.Φ.Μ. ....

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

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

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

➤ Το πραγματικό τίμημα της αγοραπωλησίας του επίμαχου ακινήτου ανέρχεται σε 93.106,56 €.

➤ Το επιπλέον ποσό εκ 91.393,44 €, που ο προσφεύγων κατέβαλε στην πωλήτρια και κατασκευάστρια κοινοπραξία «.....» δια της πληρωμής ισόποσων τραπεζικών επιταγών, δεν αποτελεί επιπλέον τίμημα αγοραπωλησίας, αλλά αφορά σε α) δαπάνες για την πραγματοποίηση κατασκευαστικών εργασιών μετατροπής του ισογείου σε κατοικήσιμο χώρο β) δαπάνες για τη διακόσμηση και επίπλωση του ακινήτου γ) δαπάνες για τη σύνδεση του ακινήτου με τα δίκτυα κοινής ωφέλειας του συγκροτήματος, που στο σύνολό του ανήλθαν στο ποσό των 59.267,00 €, όπως αποδεικνύεται από το από 06-10-2006 πρωτόκολλο αποπεράτωσης συμπληρωματικών εργασιών και παραλαβής κατοικίας-περιβάλλοντος χώρου, το δε υπόλοιπο ποσό εκ 32.126,44 € είναι η εργολαβική αμοιβή της κοινοπραξίας για την πραγματοποίηση των ανωτέρω πρόσθετων εργασιών.

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

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

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

**Επειδή,** το άρθρο 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 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

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

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

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

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

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Η υποβληθείσα για την υπό κρίση μεταβίβαση ακινήτου υπ' αρ. ....-2005 δήλωση Φ.Μ.Α. στη Δ.Ο.Υ. .... κρίθηκε από τον Προϊστάμενό της ειλικρινής και περαιώθηκε με την υπ' αρ. ....-2010 πράξη του.
- Από την ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. .... εκδόθηκε η υπ' αρ. ....-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.
- Ωστόσο, ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στο υπ' αρ. πρωτ. ....-2015 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. του .... (αρ. υπόθεσης ...../2011), σύμφωνα με το οποίο και κατόπιν ελέγχου στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κατασκευάστριας «.....» - Α.Φ.Μ. ...., και των μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή χρηματικών ποσών, για την αγορά ακινήτων, πολύ μεγαλύτερων των αναγραφόμενων στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ'αρ. ....-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών .... και της υπ'αρ. ....-2011 εντολής ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. .... για την εξακρίβωση του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος αγοράς ακινήτου από ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο και κατόπιν επέκτασής του ελέγχου και στους υπόλοιπους αγοραστές ακινήτων που είχε κατασκευάσει η ανωτέρω κοινοπραξία.
- Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, αλλά και όλων των προαναφερόμενων διατάξεων που αφορούν σε παρατάσεις παραγραφής, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις ....-2016, ακόμη κι αν ληφθεί υπόψη η πενταετής παραγραφή συμφώνως με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

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

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

**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 ...».

**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. 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:

- Στις .....-2005 και με το υπ'αρ. ....-/2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ....., ο προσφεύγων προέβη στην αγορά μιας αυτοτελούς και διηρημένης κατοικίας (μεζονέτας) με αριθμηση ....., αποτελούμενης από α) υπόγειο, εμβαδού 46,57 τ.μ. και β) ισόγειο, εμβαδού 50,00 τ.μ., ισόγειο βοηθητικό χώρο ως παρακολούθημα, εμβαδού 7.41 τ.μ. και το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης σε δύο χώρους στάθμευσης, συνολικής έκτασης 25,00 τ.μ. και τμήμα έκτασης 740,00 τ.μ. αγροτεμαχίου, με συνολικό ποσοστό συμμετοχής 25% σε αγροτεμάχιο έκτασης 4.175,16 τ.μ., στη θέση «.....» ή «.....» ή «.....» του Δ.Δ. .... Δήμου ..... Νομού ....., από την κατασκευάστρια «.....» - Α.Φ.Μ. .... Το συμφωνηθέν τίμημα ανήλθε σε 90.000,00 €, ενώ η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε σε 89.662,72 €.
- Για την αγορά του ανωτέρω ακινήτου υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτου – Δ.Ο.Υ. .... η υπ'αρ. ....-2005 δήλωση φόρου πλασματικής μεταβίβασης, από την οποία προέκυψε φόρος εκ 5,26 € καθώς και η υπ'αρ. ....-2005 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, από την οποία προέκυψε φόρος εκ 8.034,00 € - υπολογιζόμενος στην μεγαλύτερη της αντικειμενικής - δηλωθείσα αξία εκ 90.000,00 € -, που καταβλήθηκε στην υπηρεσία.
- Όπως αναφέρεται στην από .....-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας και των μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή, για την αποπληρωμή της υπό κρίση οικίας χρηματικών ποσών, μεγαλύτερων του αναγραφόμενου στο υπ'αρ. ....-/2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ....., ..... ως συμφωνηθέντος τιμήματος πώλησης εκ 90.000,00 €. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε η κατάθεση χρηματικών ποσών εκ 184.500,00 €. Εκ του ως άνω συνολικού ποσού, από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι ποσό 3.106,56 € αφορά σε πραγματοποιηθείσες δαπάνες για λογαριασμό των αγοραστών από την εταιρία.
- Κατόπιν των ανωτέρω, η υποβληθείσα υπ' αρ. ....-/2005 δήλωση Φ.Μ.Α. κρίθηκε ανακριβής, κατά το ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας καθώς και των αναγνωρισθέντων δαπανών, δη κατά ποσό εκ 91.393,44 € (184.500,00 – 90.000,00 – 3.106,56) ενώ προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου:

| <b>Υπ'αρ. ....-/2005 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                      |                      |                |
|----------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------|
| <b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>      | <b>Βάσει δήλωσης</b> | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Διαφορά</b> |
| Αντικειμενική αξία ακινήτου            | 89.662,72            | 89.662,72            | -              |
| Καταβληθέν Τίμημα                      | 90.000,00            | 181.393,44           | 91.393,44      |
| Φορολογητέα αξία ακινήτου              | 90.000,00            | 181.393,44           | 91.393,44      |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%     | 1.050,00             | 1.050,00             | -              |

|                                    |          |           |                  |
|------------------------------------|----------|-----------|------------------|
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9% | 6.750,00 | 14.975,40 | 8.225,40         |
| Κύριος φόρος                       | 7.800,00 | 16.025,40 | 8.225,40         |
| Δημοτικός φόρος 3%                 | 234,00   | 480,85    | 246,85           |
| Σύνολο                             | 8.034,00 | 16.506,25 | 8.472,25         |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%   |          | 10.166,70 | 10.166,70        |
| Σύνολο φόρου                       | 8.034,00 | 26.672,95 | <b>18.638,95</b> |

➤ 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%.

➤ Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου εκ 8.225,40 € επαυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου εκ 246,85 €, δη επί συνολικού ποσού εκ 8.472,25 €, αντί επί του αμιγούς κυρίου φόρου (εκ 8.225,40 €). Βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

| <b>Υπ'αρ. .... /2005 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                      |                       |                  |
|----------------------------------------|----------------------|-----------------------|------------------|
| <b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>      | <b>Βάσει δήλωσης</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> | <b>Διαφορά</b>   |
| Αντικειμενική αξία ακινήτου            | 89.662,72            | 89.662,72             | -                |
| Καταβληθέν Τίμημα                      | 90.000,00            | 181.393,44            | 91.393,44        |
| Φορολογητέα αξία ακινήτου              | 90.000,00            | 181.393,44            | 91.393,44        |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%     | 1.050,00             | 1.050,00              | -                |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%     | 6.750,00             | 14.975,40             | 8.225,40         |
| Κύριος φόρος                           | 7.800,00             | 16.025,40             | 8.225,40         |
| Δημοτικός φόρος 3%                     | 234,00               | 480,85                | 246,85           |
| Σύνολο                                 | 8.034,00             | 16.506,25             | 8.472,25         |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%       |                      | 9.870,48              | 9.870,48         |
| Σύνολο φόρου                           | 8.034,00             | 26.376,73             | <b>18.342,73</b> |

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων στερείται νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας και δεν γίνεται αποδεκτός, ωστόσο ο πρόσθετος φόρος που του επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα επί της διαφοράς (μεταξύ δήλωσης και ελέγχου) του κυρίου φόρου προσαυξημένου με τη διαφορά του δημοτικού φόρου.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. ....-2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, που αφορά την υπ' αρ.

...../2005 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:

| Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης | Διαφορά ελέγχου-απόφασης |
|----------------------------|---------------|---------------|----------------|--------------------------|
| Αντικειμενική αξία         | 89.662,72     | 89.662,72     | 89.662,72      | -                        |
| Καταβληθέν τίμημα          | 90.000,00     | 181.393,44    | 181.393,44     | -                        |
| Φορολογητέα αξία           | 90.000,00     | 181.393,44    | 181.393,44     | -                        |
| Φόρος με συντ. 7%          | 1.050,00      | 1.050,00      | 1.050,00       | -                        |
| Φόρος με συντ. 9%          | 6.750,00      | 14.975,40     | 14.975,40      | -                        |
| Κύριος φόρος               | 7.800,00      | 16.025,40     | 16.025,40      | -                        |
| Δημ. φόρος 3%              | 234,00        | 480,85        | 480,85         | -                        |
| Πρόσθ.φόρος 120%           | -             | 10.166,70     | 9.870,48       | 296,22                   |
| Σύνολο φόρου               | 8.034,00      | 26.672,95     | 26.376,73      | 296,22                   |

| <b>Υπ' αρ.....-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου</b> |                      |                       |
|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------------|
|                                                                                    | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
| Διαφορά κύριου φόρου                                                               | 8.225,40             | 8.225,40              |
| Διαφορά δημοτικού φόρου 3%                                                         | 246,85               | 246,85                |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)                                            | 10.166,70            | 9.870,48              |
| Σύνολο διαφοράς φόρου                                                              | 18.638,95            | <b>18.342,73</b>      |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                          |                  |
|------------------------------------------|------------------|
| <b>Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου</b> | <b>18.342,73</b> |
|------------------------------------------|------------------|

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α. α.**

**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).