



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 07/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3762

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 529

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, οδός αρ., κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου με έτος φορολογίας το 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου με έτος φορολογίας το 2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου με έτος φορολογίας το 2008 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος μεταβίβασης ακινήτου ποσού €, πλέον € δημοτικός φόρος, πλέον € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό €.

Η προσφεύγουσα, δυνάμει του αρ. συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της συμβολαιογράφου κ. - προέβη στην αγορά κατά πλήρη κυριότητα με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% ενός ακινήτου ιδιοκτησίας της κ. Το ακίνητο αυτό, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, πρόκειται για αγροτεμάχιο έκτασης m² που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας

Οι συμβαλλόμενοι υπέβαλαν στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου την με αριθμό κοινή Δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με συνολική αξία του ακινήτου την αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας δηλαδή € (....*50/100) ίση με την αντικειμενική αξία αυτού.

Η παραπάνω δήλωση περαιώθηκε ως ειλικρινής στις 22-11-2013 από την Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ αφού ελέγχθηκε ως προς την εφαρμογή των διατάξεων περί αντικειμενικού προσδιορισμού.

Με την υπ' αρ./23-12-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./8-12-2015 Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος, Πελοποννήσου & Νοτίων Ιονίων Νήσων, διενεργήθηκε έλεγχος στην με αρ. δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, με την οποία είχε δηλωθεί η αγορά του ανωτέρω ακινήτου και είχε υπολογισθεί ο σχετικός φόρος στο ποσό των€ (....€ x 50%) βάσει της αξίας του ακινήτου όπως αυτή αναγράφεται στο υπ' αρ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ήτοι€ (.....€ x 50%).

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος, Πελοποννήσου και Νοτίων Νήσων όπως αυτές αναφέρονται στο υπ'άρ./8-12-2015 Πληροφοριακό Δελτίο, διαπίστωσε τα εξής: «Από έλεγχο (άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών), που διενέργησε το ΣΔΟΕ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ στον κ. του, ο οποίος είναι πατέρας της πληρεξούσιας κ., διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων πως στις 20/06/08 πιστώθηκε ο τραπεζικός του λογαριασμός και διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω πίστωση διενεργήθηκε βάσει της εντολής της εταιρείας με αιτιολογία «.....».

Σύμφωνα με το Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ κλήθηκε η κ. προκειμένου να δώσει εγγράφως τις αναγκαίες διευκρινήσεις καθώς και να προσκομίσει οποιαδήποτε στοιχεία σχετικά με το είδος της συναλλαγής που είχε με τον κ. στου οποίου στον λογαριασμό κατέθεσε ποσό ... ευρώ στις 20-06-08. Επίσης ζητήθηκε να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με το τίμημα που κατέβαλε στην κ. για την απόκτηση του ακινήτου. Η κ. απέστειλε στο ΣΔΟΕ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ ένα ιδιωτικό συμφωνητικό για αγορά έκτασης 100 στρεμμάτων στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

« Στην , σήμερα στιςΜαρτίου 2008 οι κάτωθι συμβαλλόμενοι:

α) του ...

β.... του συμφωνούν και συναποδέχονται τα ακόλουθα:

Με το παρόν συμφωνητικό η πρώτη των συμβαλλομένων, εκφράζει την επιθυμία της να τοποθετήσει σοβαρό ποσό χρημάτων σε γη στην περιοχή της Αργολίδας..... με την αγορά έκτασης εκατό στρεμμάτων.

Ο δεύτερος των αντισυμβαλλομένων διαβεβαίωσε την κ. ... ότι κάτι τέτοιο είναι εφικτό, αλλά πρέπει να έχει στην διάθεσή του μεγάλο ποσό για να κινηθεί ταχύτατα.....

Η κ. θα καταθέσει με έμβασμα σε προσωπικό λογαριασμό που θα υποδείξει ο κος το ποσό των ευρώ , εκ των οποίων Διακόσιες χιλιάδες ευρώ για την καταβολή προκαταβολών αρραβώνων έναντι αγορών, με απόδοση λογαριασμού καιευρώ για έξοδα που θα γίνουν για έρευνα αγοράς.....

Οι συμβαλλόμενοι συμφώνησαν επίσης ότι εάν δεν ευοδωθεί η αγορά το αργότερο εντός 18 μηνών από την εκταμίευση του εν λόγω ποσού, ολόκληρο το ποσό θα επιστραφεί από τον κ. ... στην κα εξ' ολοκλήρου χωρίς καθυστέρηση.

Το συμφωνητικό συντάχθηκε σε 2 αντίτυπα και υπογράφηκε από τους αντισυμβαλλόμενους και».

Επίσης προσκομίστηκε λύση δανειακής σύμβασης επιστροφής του οφειλόμενου ποσού ευρώ με τη οποία οι παραπάνω αντισυμβαλλόμενοι στις 2009 λύουν το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό και ο κ. επιστρέφει το ποσό των ... ευρώ στην κ. Στην λύση του συμφωνητικού αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής :

«Στην ... σήμερα 2009 οι κάτωθι συμβαλλόμενοι και λύουν από την 2008 σύμβαση εύρεσης για αγορά έκτασης εκατό στρεμμάτων..... Με την παρούσα , η οποία αποτελεί και απόδειξη, ο δεύτερος των συμβαλλομένων παρέδωσε σε μετρητά το ποσό του δανείου των ευρώ, εξοφλώντας έτσι την πρώτη των συμβαλλομένων. Το παρόν συντάχθηκε σε 2 αντίτυπα και υπογράφηκαν από τα συμβαλλόμενα μέρη.»

Τα ιδιωτικά συμφωνητικά φέρουν βέβαιη ημερομηνία-2008 και-2009 το δεύτερο καθώς στην πίσω σελίδα αυτών έχει θεωρηθεί το γνήσιο της υπογραφής από το Α.Τ. Για επιβεβαίωση των ανωτέρω ιδιωτικών συμφωνητικών το ΣΔΟΕ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ απέστειλε έγγραφο προς το Α.Τ., με το οποίο ζητήθηκε να ελεγχθούν οι σφραγίδες , εάν ο υπάλληλος που βεβαίωσε το γνήσιο των υπογραφών των συμβαλλομένων , εργαζόταν τις ημερομηνίες κατά τις οποίες έχουν γίνει οι θεωρήσεις των γνήσιων των υπογραφών.

Το Α.Τ. απάντησε και μεταξύ άλλων τα εξής:

«Ο φερόμενος αστυνομικός με στοιχεία Υπαστυνόμος Β' ο οποίος έχει προβεί στην θεώρηση των εγγράφων, όπως προκύπτει από έρευνα στα βιβλία της Υπηρεσίας μας δεν υπηρετούσε στο Α.Τ., ούτε στο οικείο Τ.Α. όπως προκύπτει από το ανωτέρω σχετικό έγγραφό τους».

Από την ανωτέρω απάντηση διαπιστώνεται ότι τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά δεν έχουν θεωρηθεί νόμιμα και δεν γίνονται δεκτά στον έλεγχο.

Επίσης ο έλεγχος διαπίστωσε από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του κ. πως ο κ.στις-2008, ίδια ημέρα με την σύνταξη του ως άνω πληρεξουσίου, από τον τραπεζικό λογαριασμό εξέδωσε την τραπεζική επιταγή αξίας ευρώ σε διαταγή «.....», από τα τραπεζικά εμβάσματα που απέστειλε η διαπιστώθηκε ότι την επιταγή την εισέπραξε η κ. Η επιταγή αυτή εκδόθηκε κατά την ημερομηνία σύνταξης του αρ. πληρεξουσίου με το οποίο η κα διόριζε ειδικό πληρεξούσιο αντιπρόσωπο και αντίκλητο την κ.

Μετά από πρόσκληση που στάλθηκε από το ΣΔΟΕ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ στην κ., αυτή ανταποκρίθηκε με υπόμνημα με αρ. πρτ..... και απάντησε μεταξύ άλλων τα εξής:

« ο κ. μου πρότεινε να αγοράσει ο ίδιος το ακίνητο μου για τον εαυτό του ή την κόρη του με τίμημα ευρώ μετρητά. Εγώ δεν είχα καμία αντίρρηση και δέχτηκα ευχαρίστως. Στην συνέχεια ο ανωτέρω μου δήλωσε ότι δεν θα κάναμε συμβόλαιο μεταβίβασης άμεσα διότι ήθελε να αποφασίσει σε τίνος το όνομα θα γινόταν η αγορά και έτσι μου πρότεινε την λύση για να μην καθυστερώ και εγώ να μου καταβάλει το τίμημα ο ίδιος κι εγώ να του χορηγήσω ανέκκλητη πληρεξουσιότητα ώστε κατόπιν αυτός να μεταβιβάσει το ακίνητο κατά την δική του βούληση. Έτσι με οδήγησε στις στην συμβολαιογράφο κα υπέγραψα το με αρ. πληρεξούσιο πώλησης του ακινήτου στο οποίο διόριζα καθ' υπόδειξή του την θυγατέρα του ως πληρεξούσια μου και με την εντολή να πουλήσει αντί εμού και για λογαριασμό μου το παραπάνω αγροτεμάχιο και με οποιαδήποτε τίμημα και με όποιους όρους εκείνη κρίνει. Η δική μας συμφωνία ήταν ότι εγώ θα ελάμβανα το τίμημα την ίδια ημέρα και θα αποξενωνόμουν και δεν θα είχα πλέον κανένα λόγο ή ανάμιξη ούτε στην διαδικασία της μεταβίβασης ούτε στον περαιτέρω προσδιορισμό του τιμήματος για την μεταβίβαση του ακινήτου. Αφού χορήγησα την πληρεξουσιότητα μου παρέδωσε ο κ. μια τραπεζική επιταγή ποσού ευρώ. Σημειωτέον ότι μετά την παροχή της πληρεξουσιότητας και την ολοκλήρωση της παραπάνω διαδικασίας ο κ. μου είχε υποσχεθεί ότι αμέσως μόλις προέβαινε η πληρεξούσια κόρη του σε μεταβίβαση του ακινήτου μου θα με ενημέρωνε για το γεγονός και θα μου απέστελλε και ένα αντίγραφο του σχετικού μεταβιβαστικού συμβολαίου, ώστε να το δηλώσω προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. , στο έντυπο της ακίνητης περιουσιακής κατάστασης Ε9, στο έντυπο Ε1 το ποσό από το τίμημα που έλαβα και να δικαιολογήσω φορολογικά ενδεχόμενη αγορά άλλου περιουσιακού στοιχείου καλύπτοντας το πόθεν έσχες. Ο κ. όμως όλα αυτά τα χρόνια ουδέποτε με ενημέρωσε

για την γενόμενη εκ μέρους της πληρεξουσίας θυγατέρας του μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου, αντίθετα στις κατά καιρούς δικές μου και του συζύγου μου προς αυτό ερωτήσεις για την εξέλιξη αυτής της υπόθεσης μου απόκρυπτε για άγνωστο προς εμένα λόγο την σχετική μεταβίβαση για την οποία πληροφορήθηκα με αφορμή την πρόσκληση της υπηρεσίας σας».

Από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του κ., από τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος και από την απάντηση της κ. διαπιστώνεται πως ουσιαστικά ο κ. εξόφλησε το ακίνητο στην πωλήτρια κ. κατά την ημερομηνία σύνταξης του πληρεξουσίου δίνοντάς της μια επιταγή αξίας ευρώ για όλο το ακίνητο. Στην ουσία ο κ. “αγόρασε” το ακίνητο από την κ. και στην συνέχεια στις βάση του αριθμού συμβολαίου πώλησε το $\frac{1}{2}$ του ακινήτου στην κ., από την οποία έλαβε ευρώ, από τα οποία το ποσό ευρώ ($\dots * \frac{1}{2}$) αφορά το 50% του ακινήτου που μεταβιβάστηκε στην κ. Το υπόλοιπο ποσό ευρώ είναι προσαύξηση της περιουσίας του κ.»

Επομένως, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κ. κατέβαλε ποσό συνολικής αξίας ευρώ στις ... στον κ. για την αγορά του ακινήτου της κατά ποσοστό 50%, μεταφέροντας τα χρήματα από τον λογαριασμό της εταιρείας σε λογαριασμό του κ. Δηλαδή η προσφεύγουσα προέβη σε σύνταξη ανακριβούς συμβολαίου αγοράς ακινήτου ως προς το καταβληθέν τίμημα και συγκεκριμένα με το αριθμό συμβόλαιο αγοράς ακινήτου αγόρασε ακίνητο από την κ., ουσιαστικά όμως από τον κ., αντί δηλωθέντος ποσού των ευρώ ($\dots * \frac{1}{2}$), ενώ το πραγματικό τίμημα που κατέβαλε ανέρχεται στο ποσό των ευρώ και υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου ανακριβώς την με αρ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου ως προς το καταβληθέν τίμημα.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος εξέδωσε την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με την οποία καταλόγισε τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων στο πραγματικό καταβληθέν τίμημα των €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Μη συνδρομή νόμιμων προϋποθέσεων για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. - Οι διατάξεις που προβλέπουν τότε η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να επανέλθει επί ΦΜΑ εκδίδοντας νέα φορολογική πράξη είναι ειδική και κατισχύει της γενικής ρύθμισης περί φορολογίας εισοδήματος στην αναλογική (αναλόγως) εφαρμογή των οποίων παραπέμπει ο Α.Ν. 1521/1950. - Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων δεν χωρεί η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού πράξης ΦΜΑ που να στηρίζεται σε ΝΕΑ στοιχεία αφού οι διατάξεις περί ΦΜΑ το επιτρέπουν ΜΟΝΟ επί ΑΝΤΕΓΓΡΑΦΟΥ, όπως η έννοια αυτού αναλύθηκε ανωτέρω (βλ. και Α.Π. 656/2014, Εφ. Λαρ. 56/2012).
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου νόμου ως προς την επιβολή του πρόσθετου

φόρου που ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης (9.11.2015) των προσβαλλόμενων πράξεων. Διαγραφή άλλως μείωση του πρόσθετου φόρου.

- Η φορολογική διοίκηση που φέρει το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε την ανακρίβεια του του τιμήματος. Εσφαλμένα και αντιφατικά η φορολογική διοίκηση εκτίμησε τα πραγματικά περιστατικά και με εσφαλμένη εφαρμογή των ισχυουσων διατάξεων «έκρινε» ότι πρόκειται για ανακριβή ως προς το τίμημα δήλωση ΦΜΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του 1521/1950**, ορίζεται ότι : «1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. 2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα. 3....4....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 μεταβιβάσεως των.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του 1521/1950**, ορίζεται ότι : «1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του 1521/1950**, ορίζεται ότι : 1. Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν η κείται το ακίνητον ή προκειμένου περί πλοίου της περιφέρειας εν η είναι νηολογημένον τούτο.....».

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 κοινοποιήσις 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

ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010** (ΦΕΚ Α* 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011** ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 του Ν 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου τελών ή εισφορών που λήγει 31/12/2012 παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013** (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013), οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΠΔ 186/1992, εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως 31.12.2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του Ν. 4203/1-11-2013** περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο ορίζονται τα εξής: «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 δύο έτη από την λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Α) για υποθέσεις που έχουν αποσταλεί στοιχεία στην ελληνική δικαστική φορολογική ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη –μέλη της ΕΕ ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας ή εκκρεμεί κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων.

Β) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά την 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 ή φορολογική αρχή ή ελεγκτική αρχή καθώς και

από την αρχή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν.4337/2015** περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης: «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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

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, με την υπ. αρ. **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 12 του Ν 1521/1950 και ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 102 του Ν.Δ 118/1973 που να δικαιολογούν την έκδοση φύλλων μετά την λήξη της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ 2 του ν.2238/1994 οι οποίες ενσωματώθηκαν στο ν.1521/1950 με τη διοικητική κωδικοποίηση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1053/2004 έχουν εφαρμογή για την περίπτωση που θα προκύψουν νέα στοιχεία εντός του προβλεπόμενου πενταετούς χρόνου παραγραφής όπως ειδικά και αποκλειστικά ορίζεται στην παρ.3 του άρθρου 12 του ν.1521/1950.

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 έλεγχου 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 αίτησής 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, λαμβάνοντας υπόψη ότι το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δυτικής Ελλάδος –Πελοποννήσου & Νοτίων Νήσων, εξέδωσε την υπ'αρ..... εντολή ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.1521/1950 για την ελεγχόμενη, το έτος 2015.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, βασιζόμενη σε νέα στοιχεία σχετικά με το πραγματικό τίμημα που κατέβαλε η προσφεύγουσα για την αγορά του προαναφερόμενου ακινήτου, ήτοι τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου όπως αυτές αναφέρονται στο υπ'αρ./8-12-2015 Πληροφοριακό Δελτίο, εξέδωσε την υπ' αρ./23-12-2015 εντολή

επανελέγχου της με αρ. δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με χρόνο φορολογίας 2008, το έτος 2015.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και όλα τα ως άνω λεπτομερώς εκτεθέντα, για την υπό κρίση υπόθεση φόρου μεταβίβασης ακινήτου με χρόνο φορολογίας το 2008, εφόσον η εντολή έλεγχου εκδόθηκε εντός του έτους 2015, δηλαδή μετά το χρόνο παραγραφής, ήτοι 31/12/2013, έχει παρέλθει το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων προσδιορισμού φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων και αναφορικά με τα νέα στοιχεία, εφόσον αυτά περιήλθαν μεταγενέστερα του προβλεπόμενου πενταετούς χρόνου παραγραφής όπως ειδικά και αποκλειστικά ορίζεται στην παρ.3 του άρθρου 12 του ν.1521/1950, δεν δύναται να παρατείνουν την παραγραφή.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της του, **Α.Φ.Μ.**

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

Διαφορά φόρου	... €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	... €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	... €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).