



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Α5 ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

Καλλιθέα 18-04-2016

Αριθμός απόφασης: 1473

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ, με επαγγελματική διεύθυνση στην Αθήνα, κατά των : **α)** υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, έτους 2004, **β)** υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, έτους 2004 και **γ)** από σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να προβεί σε εκκαθάριση των από υποβληθεισών δηλώσεων

Φ.Μ.Α., περί διόρθωσης των με αρ. και συμβολαίων της Συμβ/φου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με 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:

1) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος μεταβίβασης ακινήτου (κύριος) ποσού 90.640,00€ πλέον 108.768,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 199.408,00€, για το έτος 2004.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος μεταβίβασης ακινήτου (κύριος) ποσού 56.650,02€ πλέον 67.980,02€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 124.630,04€, για το έτος 2004.

3) Με την από σιωπηρή άρνησή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε εκκαθάριση των από υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Μ.Α., περί διόρθωσης των με αρ. συμβολαίων της Συμβ/φου

Δυνάμει του με αρ. εξερχ. Πρωτ. εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, διαβιβάστηκε προς την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου, ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένου και του προσφεύγοντος, για τη διενέργεια ελέγχου προέλευσης εισοδήματος «πόθεν έσχες».

Συνεπεία του ανωτέρω εγγράφου, εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου – έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου, η οποία αντικαταστάθηκε διαδοχικά από τις υπ' αρ. εντολές ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 15 του Ν. 3888/2010 και για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Για την εκτέλεση της ως άνω εντολής, το Σ.Δ.Ο.Ε. αιτήθηκε στιςτην άρση του τραπεζικού απορρήτου, για τις χρήσεις από το έως την ημερομηνία σύνταξης του αρχικού εγγράφου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του αρ. 88 του Ν. 3842/2010. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε., μεταξύ άλλων, διαπιστώθηκε και η ανακριβής υποβολή των υπ' αριθ. δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων στην Δ.Ο.Υ, όσον αφορά στο τίμημα των μεταβιβαζόμενων ιδανικών μεριδίων ακινήτου.

Εν συνεχεία με τα με αρ. πρωτ. έγγραφα της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου (Σ.Δ.Ο.Ε), διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ τα από Πληροφοριακά Δελτία εφαρμογής διατάξεων Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων και βάσει αυτών εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Με τα υπ' αριθ.: α)και β) Συμβόλαια πώλησης ιδανικών μεριδίων της Συμβολαιογράφου, μεταβιβάστηκαν στον προσφεύγοντα ιδανικά μερίδια, ήτοι εξ αδιαιρέτου, αντίστοιχα, ενός αγροτεμαχίου

Για τις ως άνω μεταβιβάσεις, οι συμβαλλόμενοι, προ της σύνταξης των συμβολαίων, επέδωσαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τις υπ' αριθ. κοινές Δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) στις οποίες δηλώθηκε ως καταβληθέν στους πωλητές τίμημα, το ποσό των 200.000,00 ευρώ και 100.000 ευρώ αντίστοιχα.

Στα πλαίσια του ελέγχου «Πόθεν Έσχες» που διενήργησε το ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου και μετά την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και των παραστατικών επί συγκεκριμένων συναλλαγών που απεστάλησαν από τις Τράπεζες, διαπιστώθηκε η έκδοση τραπεζικών επιταγών κατά διαταγή του προσφεύγοντα, με δικαιούχους τους πωλητές των ιδανικών μεριδίων του ως άνω ακινήτου, ως εξής: α) συνολικού ποσού 1.000.000 ευρώ, για τα ιδανικά μερίδια των εξ' αδιαιρέτου του ακινήτου, που αφορούν στο υπ' αρ.συμβόλαιο (αρ. δήλωσης) και β) 600.000,00 ευρώ, για το ιδανικό μερίδιο του εξ' αδιαιρέτου του ίδιου ακινήτου, που αφορά στο υπ' αρ. συμβόλαιο (αρ. δήλωσης). Οι επιταγές αυτές απεικονίζονται αναλυτικά στους κατωτέρω πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ Α.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΔΗΛΩΣΗ Φ.Μ.Α. (αρ. συμβολαίου)					
A/A	ΗΜ//ΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ-ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1					50.000,00€
2					50.000,00€
3					50.000,00€
4					50.000,00€
5					50.000,00€
6					50.000,00€
7					50.000,00€
8					50.000,00€
9					50.000,00€
10					50.000,00€
11					50.000,00€
12					50.000,00€
13					50.000,00€
14					50.000,00€
15					50.000,00€
16					50.000,00€

17					50.000,00€
18					50.000,00€
19					50.000,00€
20					50.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					1.000.000,00€

ΠΙΝΑΚΑΣ Β.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΔΗΛΩΣΗ Φ.Μ.Α. (αρ. συμβολαίου)					
A/A	ΗΜ//ΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΝΤΟΛΕΑΣ- ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1					100.000,00€
2					100.000,00€
3					100.000,00€
4					100.000,00€
5					100.000,00€
6					100.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					600.000,00€

Με βάση τα πληροφοριακά δελτία του Σ.Δ.Ο.Ε., τα οποία και απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ., κρίθηκε από την τελευταία ότι το πραγματικό τίμημα αγοραπωλησίας των παραπάνω ποσοστών εξ αδιαιρέτου ακινήτου, που πραγματοποιήθηκε με τα με αρ. και Συμβόλαια της Συμβολαιογράφου, είναι μεγαλύτερο από το αναγραφόμενο τίμημα στις υπ' αρ. και υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Α. στην Δ.Ο.Υ., όπως αναλύεται στον κατωτέρω πίνακα .

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΤΙΜΗΜΑ	ΤΙΜΗΜΑ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		200.000,00€	1.000.000,00€	800.000,00€
		100.000,00€	600.000,00€	500.000,00€

Στις 13-01-2016 (ημέρα κατάθεσης και της ενδικοφανούς προσφυγής), ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. δύο τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Μ.Α., των αρχικών με αρ. και δηλώσεων Φ.Μ.Α, προκειμένου να γίνει διόρθωση των αρχικών συμβολαίων ως προς το τίμημα, τις οποίες όμως αρνήθηκε σιωπηρά να εκκαθαρίσει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. καθότι υποβλήθηκαν μετά την σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου, και της επίδοσης στις, των υπ' αρ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις 31-12-2009, το αργότερο στις 30-06-2010, προς επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων για τη χρήση 2004, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του

Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

2) Επικουρικά, παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, προς επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων για τη χρήση 2004, το αργότερο στις 31-12-2013 ή άλλως στις 31-12-2014.

3) Η εντολή για διενέργεια ελέγχου Φ.Μ.Α. εκδόθηκε μετά 31-12-2014.

4) Επειδή η ανακριβής υποβολή δηλώσεων Φ.Μ.Α δεν υπάγεται σε καμία από τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής των άρθρων 17, 18 και 19 του Ν. 2523/1997 και δεν εμπίπτουν στο πεδίο των εκδοθεισών Εισαγγελικών Παραγγελιών δεν δύναται να παραταθεί η προθεσμία παραγραφής της υπόθεσης.

5) Έλλειψη ανακρίβειας των υποβληθεισών με αρ. και δηλώσεων Φ.Μ.Α. λόγω μεταγενέστερης υποβολής κοινών δηλώσεων Φ.Μ.Α. περί διόρθωσης των υπ' αρ. και συμβολαίων της Συμβ/φου, ως προς το τίμημα.

6) Σύμφωνα με την Υπ. Οικ. 1006488/82/0013/ΠΟΛ.1007/18-1-1989, και το Δ13Β 1065690 ΕΞ 16-4-2013 έγγραφο, οι υποβληθείσες στις δηλώσεις Φ.Μ.Α. θεωρούνται νομίμως εμπρόθεσμες, η νομιμότητα των οποίων δεν αίρεται από τυχόν προγενέστερη έκδοση εντολής ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Μ.Α. για μεταβιβάσεις ακινήτων που έλαβαν χώρα κατά το έτος 2004, έχει παραγραφεί στις 31-12-2009, ή άλλως βάσει των διατάξεων του άρθ. 10 του Ν. 3790/2009, το αργότερο στις 30-06-2010, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294/Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθ. 4 παρ. 5 του Ν. 1078/1980(ΦΕΚ 238/Α'), και ισχύει από 14-10-1980, ορίζεται ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδον πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσης φόρου μεταβιβάσεως».*

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245/29-10-1950), ορίζεται ότι: *«Η επαλήθευση των επιδοθεισών δηλώσεων, η σύνταξη των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και γενικά η διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου διέπονται από τις διατάξεις του κώδικα καθαρών προσόδων (νυν Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), εφόσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου».*

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 1587/1950 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, αί 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 (νυν Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου.»*

Σύμφωνα με τις διατάξεις των ως άνω αναφερόμενων άρθρων, 12 παρ. 1 του Α.Ν. 1521/1950 και 12 παρ. 1 του Ν. 1587/1950 προκύπτει σαφώς ότι σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για σύνταξη και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου στη Μεταβίβαση ακινήτων, εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, ήτοι οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται 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:

α)β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: « 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ 143 τ.Α'/07-08-2009), ορίστηκε ότι: « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010, ορίστηκε ότι: « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002). Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 καταργήθηκε με την παρ. 3β του άρθρου 92 του Ν. 3862/2010(ΦΕΚ 113Α/13-07-2010 και ισχύει από 01-06-2010.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010, ορίστηκε ότι: « 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, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011. 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.).»

Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 καταργήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 4 του Ν.3899/2010 (Φ.Ε.Κ. Α' 212/17-12-2010) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/12/2010 και μετά.

Παρότι αρχικώς με τις διατάξεις των δεύτερων εδαφίων του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 και της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010, η παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου δεν ίσχυε για μεταβιβάσεις ακινήτων, με την μεταγενέστερη κατάργησή τους κατέστη σαφές ότι η παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις αφορούσε και αυτή τη φορολογία.

Επειδή, εν συνεχεία, με τις διατάξεις των άρθρων: 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, ορίστηκε ότι: « 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. και 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 φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Σύμφωνα με το άρθ. 22 εδ. β' του Ν. 4203/2013, ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος 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: α)....., και 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 ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και».

Συνεπεία του με αρ. πρωτ..... εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων, με το οποίο διαβιβάστηκε προς το Σ.Δ.Ο.Ε. ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για την διενέργεια ελέγχου «Πόθεν Έσχες», εκδόθηκε αρχικώς στις η με αρ. εντολή ελέγχου – έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου, ασχέτως εάν αυτή αντικαταστάθηκε διαδοχικά από τις υπ' αρ. εντολές ελέγχου, λόγω μετακίνησης των υπαλλήλων.

Άρα, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, είχε παραταθεί μέχρι τις 31/12/2015 και συνεπώς, δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής για τη χρήση 2004, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Άλλωστε ο νομοθέτης δεν εμποδίζεται από καμία συνταγματική αρχή να παρατείνει την εκάστοτε προθεσμία παραγραφής, μόνο των αξιώσεων εκείνων για τις οποίες ο χρόνος αυτός δεν είχε ακόμα συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Μ.Α. για μεταβιβάσεις ακινήτων που έλαβαν χώρα κατά το έτος 2004, έχει παραγραφεί το αργότερο στις 31-12-2013 ή άλλως 31-12-2014, καθώς στην περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' και β' του αρθ. 22 παρ. 1 του Ν. 4203/2013 και του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 22 του Ν 4203/2013, ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος 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: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και 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 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 με τις διατάξεις του αρθ. 87 του Ν 4316/2014, ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 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, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, μπορεί να μην συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. α' των ως άνω διατάξεων νόμων, συντρέχουν όμως οι προϋποθέσεις της περ. β' των ως άνω διατάξεων νόμων. Οι ανωτέρω διαπιστώσεις περί ανακριβούς δήλωσης του τιμήματος μεταβίβασης, στις υπ' αρ. και δηλώσεις Φ.Μ.Α., προέκυψαν κατά την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα που διενεργήθη από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής-Αιγαίου με την με αρ. εντολή ελέγχου – έρευνας, που εξεδόθη κατόπιν του με αρ. εξερχ. Πρωτ. εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Δηλαδή είχε εκδοθεί αρχική εντολή ελέγχου από φορολογική αρχή, ήδη από το 2011 και σύμφωνα και μόνο με τις διατάξεις του εδ. β' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση φύλλου ελέγχου είχε παραταθεί για τις περιπτώσεις αυτές κατά δύο έτη, ήτοι μέχρι 31-12-2015.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται το με αρ. πρωτ.: Δ13Β 1065690 ΕΞ 16.4.2013 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου, με θέμα: «Διόρθωση συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου ως προς το τίμημα», διότι σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, οι υποβληθείσες από αυτόν στις τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Μ.Α, για διόρθωση συμβολαίων αγοράς ακινήτου του 2004, θεωρούνται νομίμως αρχικές και εμπρόθεσμες, καθώς ο χρόνος φορολογίας στην περίπτωση αυτή θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Σύμφωνα επίσης με τους ισχυρισμούς του, η νομιμότητα των δηλώσεων αυτών δεν αίρεται από τυχόν προγενέστερη έκδοση εντολής ελέγχου.

Με το ως άνω αναφερόμενο έγγραφο διευκρινίζονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 και της παρ.1 του άρθρου 5 του α.ν. 1521/1950, σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου, επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών, υπόχρεος για την καταβολή του οποίου είναι ο αγοραστής.

Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης, πριν από την υπογραφή του οποίου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φ.μ.α. στην αρμόδια ΔΟΥ και να καταβάλουν εξ ολοκλήρου τον αναλογούντα φόρο (άρ. 7 και 8 α.ν. 1521/1950).

2. Επίσης, με τη διάταξη της παρ.7 του άρθρου 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το ίδιο ακίνητο, για οποιοδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για το επιπλέον τίμημα ή για την αξία της επιπλέον έκτασης του ακινήτου.

Ως χρόνος φορολογίας στην περίπτωση αυτή θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου και, κατά συνέπεια, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φ.μ.α. στον αγοραστή.

Η ανωτέρω διάταξη έχει ερμηνευθεί με την Υπ. Οικ. 1006488/82/0013/ΠΟΛ.1007/18.1.1989, όπου περιλαμβάνονται και αναλυτικά παραδείγματα περιπτώσεων επιβολής φόρου σε διορθώσεις συμβολαίων.

3. Με βάση τα ανωτέρω, στην υπόθεση στην οποία αναφέρεσθε, εφόσον με το νέο συμβόλαιο δηλώνεται μόνο επιπλέον τίμημα και δεν αλλάζει κανένα άλλο προσδιοριστικό κατά τα άνω στοιχείο του ακινήτου, έτσι ώστε να μην καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι πρόκειται για το ίδιο ακίνητο, οφείλεται φόρος μόνο για το επιπλέον τίμημα με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει κατά το χρόνο κατάρτισης του διορθωτικού συμβολαίου. Η αιτία για την οποία γίνεται η διόρθωση δεν εξετάζεται, γιατί ο νόμος ρητά ορίζει ότι η επανάληψη ή διόρθωση μπορεί να γίνεται για οποιοδήποτε λόγο.

4.Περαιτέρω σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/1997 δεν στοιχειοθετείται ποινικό αδίκημα φοροδιαφυγής στην περίπτωση αυτή.».

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι: « Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις

φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι: «3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.» (σχετ. ΠΟΛ. 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.)

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται το ως άνω με αρ. πρωτ. Δ13Β 1065690 ΕΞ 16.4.2013 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Κεφαλαίου και ισχυρίζεται ότι οι δηλώσεις Φ.Μ.Α. που υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....., στις, προκειμένου να γίνει διόρθωση των υπ' αρ. και συμβολαίων μεταβίβασης ποσοστών εξ' αδιαιρέτου ακινήτου, ως προς το τίμημα, θεωρούνται νομίμως αρχικές - εμπρόθεσμες, και ότι η νομιμότητα αυτών δεν αίρεται από τυχόν προγενέστερη έκδοση εντολής ελέγχου.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν καθώς, αν σε περίπτωση που με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερο από αυτό που δηλώθηκε στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για το επιπλέον τίμημα αλλά η εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων διενεργείται εφόσον αυτές υποβληθούν πριν και όχι μετά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου.

Με τις διατάξεις των άρθρων 18 παρ. 1 και 19 παρ. 3 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) καθίσταται σαφές ότι οι δηλώσεις υποβάλλονται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. Οι δηλώσεις Φ.Μ.Α, που υπέβαλε ο προσφεύγων προκειμένου να γίνει η διόρθωση των αρχικών ως άνω συμβολαίων θα έπρεπε να υποβληθούν πριν τις, ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου για να παράγουν έννομα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αρνήθηκε να εκκαθαρίσει τις υποβληθείσες στις τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Μ.Α. για διόρθωση συμβολαίων.

Επειδή πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εφαρμογής των διατάξεων Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου και με ημερομηνία κατάθεσης 13-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, με ΑΦΜ: κατά των υπ' αρ. και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων και της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου τη Δ.Ο.Υ. για εκκαθάριση των υποβληθεισών στις τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Μ.Α. με σκοπό την διόρθωση συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων, συνταχθέντων το 2004.

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος βάσει της παρούσας απόφασης	90.640,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φ.Μ.Α. 120%)	108.768,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	199.408,00€

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος βάσει της παρούσας απόφασης	56.650,02€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φ.Μ.Α. 120%)	67.980,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	124.630,04€

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).