



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη, 05/04/2016

Αριθμός απόφασης: 333

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β΄ 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β΄ 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του με Α.Φ.Μ.: κατά των με αριθμό οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

4. Τις με αριθμό, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με τις οποίες καταλογίσθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 27.153,55 €.

5. Την με ημερομηνία 15-12-2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης 05/04/2016 Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 3.519,24€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/1997 .

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 3.957,90€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/1998 .

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 3.375,12€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/1999 .

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 2.549,33€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2000 .

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 1.499,38€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2001 .

Με την **υπ. αριθ.**προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 2.194,37€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2002 .

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 2.295,59€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2003.

Με την **υπ. αριθ.**προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 2.388,19€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2004.

Με την **υπ. αριθ.**προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 2.438,24€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2005.

Με την **υπ. αριθ.** προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 2.936,19€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2006.

Με την **υπ. αριθ.** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 0,00€, για τα ακίνητα που είχαν με την σύζυγο του, στην κατοχή τους την 01/01/2007 .

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας Φ.Μ.Α.Π. για τα ακίνητα που είχαν στην κατοχή τους κατά την 01/01/1997, καθώς και λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας Φ.Μ.Α.Π. για τα ακίνητα που είχαν στην κατοχή τους κατά την 01/01 των ετών 1998 έως και 2007.

Ο προσφεύγων για το έτος 1997 αποδέχτηκε τις αξίες για τα ακίνητα εντός αντικειμενικού προσδιορισμού, όπως αυτά προτάθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με την Πολ. 1003/1998 διαταγή, ενώ για τα ακίνητα εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού, οι αξίες δηλώθηκαν με την δική του κρίση.

Από τον έλεγχο ο προσδιορισμός της αξίας των κρινόμενων ακινήτων όλων των ετών έγινε με βάση τα έντυπα υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας για τα ακίνητα που εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 41 και 41^α του Ν.1249/1982, ενώ για υπόλοιπα ακίνητα που δεν εντάσσονται στις παραπάνω διατάξεις ο προσδιορισμός της αξίας τους έγινε με βάση την αγοραία αξία, όπως αυτή διαμορφώνεται με τα συγκριτικά στοιχεία που είχε στην διάθεση της η Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950.

Ειδικά για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2006 και 01/01/2007 για τον υπολογισμό της αξίας τους εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.3453/2006 και της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.3554/2007 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας συνοπτικά τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα για τα έτη 1997 1998 1999 2000 2001 και 2002 .
2. Ανυπόστατο έκθεσης ελέγχου και σημειώματος ελέγχου, λόγω:
 - α) εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21-35 του Ν.2459/1997, ο οποίος έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.3634/2008,
 - β) μη εφαρμογής του άρθρου 4 του Ν.3610/2007
 - γ) μη επίδοση εντολής ελέγχου
3. Αδυναμία της καταβολής των επιβαλλόμενων φόρων και προστίμων, η οποία πρέπει να ανταποκρίνεται στην φοροδοτική ικανότητα.
4. Διαφορές στον τρόπο υπολογισμού αξιών σε ορισμένα ακίνητα, καθώς και το ότι δεν

ελήφθησαν υπόψιν του ελέγχου τα με αριθμόσυμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων.

α) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και προστίμων για τα έτη 1997 1998 1999 2000 2001 και 2002.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

- Με την παραγρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 2459/97 "ΦΜΑΠ" ορίζεται ότι: « 2.Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ/τος 118/1973.».

- Με το άρθρο 28 της ΑΥΟ 1042365/251/Β0013/ΠΟΛ.1130/14.4.1997 του Υπ. Οικ. "περί παραγραφής ΦΜΑΠ" ορίζεται ρητά ότι: «...Ειδικά, όσον αφορά στην έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμά του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζεται στο άρθρο αυτό ότι, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του Ν.Δ.118/1973, που προβλέπουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας και προστίμου παραγράφεται:

α) στην περίπτωση που η δήλωση είναι ανακριβής, μετά πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) στην περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση, είτε για ολόκληρη, είτε για μέρος της ακίνητης περιουσίας, μετά πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και

γ) στην περίπτωση επιβολής προστίμου, μετά πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο συντελέστηκε η παράβαση».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο **11 Ν. 3513/2006**, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται **μέχρι 31.12.2008**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο **29 Ν. 3697/2008**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008,

ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2009**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο **10 Ν. 3790/2009**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 30.6.2010**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **82 Ν.3842/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2010**.

[Η αρχική διάταξη (του άρθρου 82 του Ν.3842/2010) περιείχε και δεύτερο εδάφιο με το οποίο οριζόταν ότι η ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει τις 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 (σχετική και η ΠΟΛ.1063/2010).

Εν συνεχεία όμως με την περ. β της παρ. 3 του άρθρου 92 του Ν. 3862/2010, καταργήθηκε το παραπάνω δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010. Έτσι τελικά 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, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων που κανονικά έληγε την 31/12/2009, έληξε στις 31/12/2010 (σχετική η ΠΟΛ.1113/2010)].

-Σύμφωνα με το άρθρο **12 παρ. 7 Ν.3888/2010**, 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**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, 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**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **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 άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα 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 στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε 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».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι, αφενός, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./2013 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και αφετέρου για τα περί παραγραφής ΦΜΑΠ ισχύει η δεκαετία στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης και η δεκαπενταετία στην περίπτωση της μη υποβολής, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του υπόχρεου ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

β) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο περί του ανυπόστατου της έκθεσης ελέγχου και σημειώματος ελέγχου, λόγω

α) εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21-35 του Ν.2459/1997 ο οποίος έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.3634/2008,

β) μη εφαρμογής του άρθρου 4 του Ν.3610/2007

γ) μη επίδοση εντολής ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.3634/2008 ορίζεται « Από 1ης Ιανουαρίου του έτους 2008 καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35 του Ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α΄) που αφορούν το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας.»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.3634/2008 συνάγεται ότι για την ακίνητη περιουσία που ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα στην Ελλάδα μέχρι την 31-12-2006 επιβάλλεται φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας κατ'εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2459/1997, ενώ μετά την 01-01-2007 επιβάλλεται ενιαίο τέλος ακινήτων .

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 καταργήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 18 του Ν.4002/22-08-2011 σύμφωνα με τις οποίες « α) Οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 (Α΄ 258) καταργούνται από 1 ης Σεπτεμβρίου 2011.», και ως εκ τούτου δεν υφίστατο υποχρέωση για επίδοση της σχετικής πρόσκλησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013): «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να **επιδεικνύει** το δελτίο ταυτότητάς του και **την εντολή** φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή σε κάθε περίπτωση τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

γ) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο περί αδυναμίας καταβολής των επιβαλλόμενων φόρων και προστίμων, η οποία πρέπει να ανταποκρίνεται στην φοροδοτική ικανότητα.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 4 (παρ. 1 και 5) σε συνδυασμό με το άρθρο 78 (παρ. 1) του Συντάγματος., συνάγεται ότι ο φορολογικός νομοθέτης περιορίζεται από τις αρχές της καθολικότητας της επιβάρυνσης και της ισότητας αυτής, εξειδικευομένης με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζομένης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 Σ., να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές - Κατά την έννοια των ιδίων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνον κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφ' όσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (ΣτΕ 2527/2013, 1972/2012, 2471/2008 Ολομ., ΣτΕ 2404/2015)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, κατ' ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ΟΛΣτΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣτΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

δ) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο για διαφορές στον τρόπο υπολογισμού αξιών σε ορισμένα ακίνητα, καθώς και το ότι δεν ελήφθησαν υπόψιν του ελέγχου τα με αριθμό συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για διαφορές στον τρόπο υπολογισμού αξιών σε ορισμένα ακίνητα, είναι ανυπόστατος και αβάσιμος καθώς δεν γίνεται μνεία των συγκεκριμένων ακινήτων αλλά ούτε και αναφέρονται οι λόγοι του μη ορθού υπολογισμού των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, για τα ακίνητα του προσφεύγοντα δεν προσκομίσθηκαν έντυπα υπολογισμού των αντικειμενικών αξιών, ενώ για τα οικόπεδα που ανήκουν στην κυριότητα της συζύγου του προσκομίσθηκαν μεν έντυπα υπολογισμού των αντικειμενικών αξιών, στα οποία όμως η έκταση εμφανίζεται κατά πολύ μικρότερη από αυτήν που έλαβε υπόψιν του ο έλεγχος, (η οποία ήταν αυτή που δήλωσε ο προσφεύγων στην υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Α.Π. για ακίνητα που υπήρχαν στην

κατοχή τους την 01/01/1997), δίχως να προσκομίσει για τη μειωμένη επιφάνεια των οικοπέδων επίσημα έγγραφα, όπως τίτλους ιδιοκτησίας κ.λ.π.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν ελήφθησαν υπόψιν του ελέγχου τα με αριθμό συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων, αυτός δεν ευσταθεί μιας και κατά την σύνταξη των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. των χρήσεων 1999 και 2000 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, αυτά ελήφθησαν υπόψιν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης/2015 «Έκθεσης Ελέγχου Φ.Μ.Α.Π.», επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από/2015 και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανούς Προσφυγής του «.....» και Α.Φ.Μ.:, και την **επικύρωση των υπ. αριθ.**, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με τις οποίες καταλογίσθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 27.153,55 €.

Η ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΧΕΙ ΩΣ ΕΞΗΣ:

Αριθμός Πράξης	Ημερομηνία Πράξης	Ακίνητα που υπήρχαν την	φόρος	Πρόσθετος φόρος	Σύνολο
.....	/2015	01/01/1997	1.599,65	1.919,59	3.519,24
.....	/2015	01/01/1998	1.799,05	2.158,85	3.957,90
.....	/2015	01/01/1999	1534,15	1.840,97	3.375,12
.....	/2015	01/01/2000	1.158,79	1.390,54	2.549,33
.....	/2015	01/01/2001	681,54	817,84	1.499,38
.....	/2015	01/01/2002	997,44	1.196,93	2.194,37
.....	/2015	01/01/2003	1.043,45	1.252,14	2.295,59
.....	/2015	01/01/2004	1.085,54	1.302,65	2.388,19
.....	/2015	01/01/2005	1.108,29	1.329,95	2.438,24
.....	/2015	01/01/2006	1.334,63	1.601,56	2.936,19
		01/01/2007		0	0
Σύνολο			12.342,53	14.811,02	27.153,55

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).