



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 16/5/2019

Αριθμός απόφασης 1531

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 29/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης , έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 18.046,04 €, πλέον 18.046,04 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Μετά την αποστολή του με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 Δελτίου Πληροφοριών από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φακέλου υπόθεσης που αφορά έλεγχο Δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, χωρικής αρμοδιότητας μεταβιβαζόμενου ακινήτου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, εκδόθηκε από την αρμόδια υπηρεσία η εντολή Μερικού Ελέγχου Φ.Μ.Α. με αριθμό/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 2003, που αφορά έλεγχο της Δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με αριθμό/ 2003. Κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα αγοράστρια ειδική πρόσκληση – γνωστοποίηση του ελέγχου βάσει του ν.4446/2016 και αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ν.4174/2013 με τα υπ. αριθ. πρωτοκ./2017 και/2017 έγγραφα Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής .

Με το Δελτίο Πληροφοριών που απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π γνωστοποιήθηκαν τα ακόλουθα :

Η εξωχώρια εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. είχε στην κατοχή της αγροτεμάχιο εκτάσεως 21.750,00 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στα στη θέση της Περιφέρειας, το οποίο αγοράσθηκε με το υπ' αριθμόν/1999 συμβόλαιο .

Περαιτέρω το αγροτεμάχιο, χωρίς κτίσμα, μεταβιβάστηκε με την δήλωση Φ.Μ.Α./2003 από την εταιρεία στα ακόλουθα φυσικά πρόσωπα :

A. του – ΑΦΜ – κατά ποσοστό 60% εξ αδιαιρέτου

B. του – ΑΦΜ- κατά ποσοστό 20% εξ αδιαιρέτου

Γ. του – ΑΦΜ- κατά ποσοστό 20% εξ αδιαιρέτου

Εν συνεχεία όπως προέκυψε από τον έλεγχο της εξωχώριας εταιρείας «.....» στο μεταβιβασθέν ακίνητο η εταιρεία είχε ανεγείρει κατοικία βάσει της υπ' αριθμόν/2000 Οικοδομικής Άδειας και η οποία είχε αποπερατωθεί ήδη από το έτος 2001.

Η ανεγερθείσα κατοικία βάσει της οικοδομικής άδειας αποτελείται από υπόγειο όροφο 260,58 τ.μ., ισόγειο όροφο 173,91 τ.μ., ημιυπαίθριους χώρους 60,69 τ.μ., (συνολική επιφάνεια 495,18 τ.μ.) , και από εσωτερική πισίνα επιφανείας 339,40 τ.μ. .

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα που προκύπτουν από τα παρακάτω έγγραφα:

1. Το Δελτίο Πληροφοριών από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπου αναφέρονται αναλυτικά βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενέργησαν, τα τετραγωνικά κάλυψης του αγροτεμαχίου .

2. Την οικοδομική άδεια/2000. Η Οικοδομική Άδεια υπ' αριθμ. /2000, αναφέρει ανέγερση κατοικίας που αποτελείται από υπόγειο όροφο 260,58 τ.μ., ισόγειο όροφο 173,91 τ.μ., ημιυπαίθριους χώρους 60,69 τ.μ., (συνολική επιφάνεια 495,18 τ.μ.), και από εσωτερική πισίνα επιφανείας 339,40 τ.μ. .

3. Την απάντηση της ΔΕΔΔΗΕ σχετικά με την παροχή ρεύματος στην οικοδομή. Το Έγγραφο με αριθμ. /2014 από την ΔΕΔΔΗΕ Κηφισιάς από το οποίο προκύπτει ότι, στις 29/03/2001 ηλεκτροδοτήθηκε η εργοταξιακή παροχή επί της οδού στις με βάσει την οικοδομική άδεια/2000 και με καταναλωτή την εταιρεία Η εν λόγω παροχή διακόπηκε 16/10/2003 .Ταυτόχρονα αποστάλθηκαν Σχέδια Ηλεκτρολόγου και πίνακας κατανάλωσης ρεύματος από 29/3/2001 – 16/10/2003.

4. Την απάντηση του ΙΚΑ Υποκατάστημα , σχετικά με την εν λόγω οικοδομή. Το Αντίγραφο του/2014 έγγραφου του ΙΚΑ από το οποίο προκύπτει ότι, για τον εργοδότη η έναρξη οικοδομικών εργασιών έγινε 1/11/2000. Έχουν δε αποσταλεί τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα όπως δελτίο απογραφής, οικοδομική άδεια, ενημερωτικό σημείωμα ελαχίστων απαιτούμενων ημερομισθίων, πίνακας παρακολούθησης του έργου, πίνακας εισφορών που έχουν καταβληθεί .

5.Τα στοιχεία που προκύπτουν από το Κτηματολογικό Γραφείο Τα στοιχεία που προκύπτουν από το Κτηματολογικό Γραφείο, όπου τον Νοέμβριο του 2003 μεταγράφηκε το αγροτεμάχιο 21.750 τ.μ. από την εταιρεία προς τους αγοραστές φυσικά πρόσωπα

6.Την δήλωση περιουσιακής κατάστασης των ελεγχόμενων αγοραστών από όπου προκύπτει η έκταση των κτισμάτων όπου δηλώνονται 555,13 τ.μ. κύριοι χώροι και 407,94 βοηθητικοί .

7.Τις αεροφωτογραφίες της περιοχής κατά το έτος 2004, μέσω google maps, διαπίστωσε :
ότι δεν υποβλήθηκε δήλωση μεταβίβασης για το κτίσμα-κατοικία μέσα στο μεταβιβαζόμενο αγροτεμάχιο και προέβη σε νέο προσδιορισμό της αξίας του συνολικού ακινήτου με βάσει τα προβλεπόμενα έντυπα υπολογισμού, της αξίας Γής εκτός σχεδίου Πόλης ΕΝΤΥΠΟ (ΑΑ-ΓΗΣ) όσον αφορά το αγροτεμάχιο και του υπολογισμού αξίας κτισμάτων με αντικειμενικά κριτήρια ΕΝΤΥΠΟ Κ2 , ως ακολούθως :

ΑΚΙΝΗΤΟ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ
ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ 21.750,00 τ.μ.	114.905,00 €	114.905,00 €	0,00
ΚΤΙΣΜΑΤΑ : ΚΥΡΙΟΙ ΧΩΡΟΙ 815,71 τ.μ. ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΙ 147,36 τ.μ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΠΙΣΙΝΑ 399,40 τ.μ.	0,00 €	985.241,58 €	985.241,58 €
ΣΥΝΟΛΑ	114.905,00 €	1.100.146,58 €	985.241,58 €

Επομένως η διαφορά του ποσού των 985.241,58 € αποτελεί την μη δηλωθείσα αξία της μεταβιβαζόμενης κατοικίας, η οποία υπάγεται σε φορολογία μεταβίβασης ακινήτου. Τα ποσά φόρου που προκύπτουν καταλογίστηκαν ανάλογα με το ποσοστό κυριότητας στους αγοραστές . Συγκεκριμένα :

..... ΠΛΗΡΗ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑ 60%
 ΠΛΗΡΗ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑ 20%
 ΠΛΗΡΗ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΤΑ 20%

Και στην συνέχεια καταλογίστηκε ο οφειλόμενος φόρος ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	ΦΟΡΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ
ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ 21.750,00 τμ	114.905,00				20 %
ΟΙΚΙΑ 963,07 τμ	985.241,58				
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	1.100.146,58				
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ (7% & 9%)		4.720,74	98.113,19	93.392,45	18.678,49
ΠΛΕΟΝ ΔΗΜΟΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ (3%)		141,62	2.943,40	2.801,78	560,36
ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ		4.862,36	101.056,59	96.194,23	19.238,85
ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				96.194,23	19.238,85
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ Ν.2523/97 (120%)				115.433,07	23.086,61
58 ΠΑΡ.1 (50%) ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ				48.097,11	9.619,42
Άρθρο 53 (60 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%) 43,80%				42.133,07	8.426,61
ΣΥΝΟΛΟ Ν.4174				90.230,18	18.046,04
ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ				90.230,18	18.046,04
ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ		4.862,36	101.056,59	186.424,41	37.284,88

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ συνέταξε και κοινοποίησε αντίστοιχα στην προσφεύγουσα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην αρμόδια Υπηρεσία το με αριθμό/2018 υπόμνημα, με τις απόψεις της, επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες αφορούν αποκλειστικά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, κάνοντας λόγω για πενταετή και σε κάθε περίπτωση 10ετή παραγραφή της χρήσης 2003 οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/94 η μη δήλωση Φ.Μ.Α., υπάγεται σε 15ετή παραγραφή του δικαιώματος καταλογισμού φόρου και ως εκ τούτου στην συγκεκριμένη περίπτωση ελέγχου δεν υφίσταται παραγραφή του δικαιώματος καταλογισμού φόρου και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1.Παράνομη η έκδοση της εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.
- 2.Παράνομη η έκδοση της καταλογιστικής πράξεως λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με την επίμαχη χρήση 2003.
- 3.Τις διατάξεις του άρθρου 12§3 του Α.Ν. 1521/1950 ορίζονται τα ακόλουθα: «Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως».
- 4.Τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§11 εδ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρονται τα εξής: «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.».

Στο ίδιο πλαίσιο, στις διατάξεις του άρθρου 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τίτλο «Παραγραφή» προβλέπονται τα εξής:

«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

- 5.Την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας
- 6.Την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας
- 7.Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1191/2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε
- 8.Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1192/2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. , η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε

περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.».

9.Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1194/2017 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

10.Δεν καταλείπεται έδαφος εφαρμογής των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και δη αυτών του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), διότι, όπως προβλέπει η παρ. 1 του άρθρου 12 του Α.Ν. 1521/1950, η κατά παραπομπή στη φορολογία εισοδήματος ρύθμιση θεμάτων, που άπτονται του Φ.Μ.Α., αφενός αφορά στη διαδικασία βεβαιώσεως του φόρου και όχι ρητώς και στο ζήτημα της παραγραφής και αφετέρου, σε κάθε περίπτωση, αναπτύσσει ισχύ αποκλειστικώς στα πεδία εκείνα, που δεν ρυθμίζονται ρητώς στον Α.Ν. 1521/1950.

Και νομολογιακά, άλλωστε, έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ 970/1990) ότι οι διατάξεις του άρθρου 12§1 του Α.Ν. 1521/1950 ναι μεν προβλέπουν ότι εφαρμόζεται και στη φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων, εφ' όσον δεν ρυθμίζεται διαφορετικά στον ως άνω νόμο, η διαδικασία γενικά της βεβαιώσεως του φόρου εισοδήματος (φόρου καθαρών προσόδων), πλην όμως ο χρόνος παραγραφής της αξιώσεως του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή του οικείου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής (βλ. ΣτΕ Ολ. 3174/2014, ΣτΕ Ολ. 1738/2017) και, ως εκ τούτου, δεν άπτεται της διαδικασίας βεβαιώσεως του φόρου, με αποτέλεσμα, εφ' όσον οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 12§1 του Α.Ν. 1521/1950 παραπέμπουν, ελλείψει ειδικότερης ρυθμίσεως, αποκλειστικά σε διαδικαστικές διατάξεις βεβαιώσεως του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, να μην τυγχάνουν εφαρμοστέες στον Φ.Μ.Α. οι διατάξεις των άρθρων 68§2 και 84§4 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και η απορρέουσα εξ αυτών δεκαετής παραγραφή.

Για την ταυτότητα, δε, του νομικού λόγου, δεδομένων των προεκτεθέντων, δεν αναπτύσσουν ισχύ στον Φ.Μ.Α. ούτε οι διατάξεις του άρθρου 84§5 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και η απορρέουσα εξ αυτών δεκαπενταετής παραγραφή.

Τα ανωτέρω επιβεβαιώνει στο ακέραιο και η ίδια η Φορολογική Διοίκηση με το από 27-05-2015 έγγραφο των Διευθύνσεων Ελέγχου και Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Διευθύνσεως Φορολογικής Διοικήσεως της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στο οποίο αναφέρονται επί λέξει τα ακόλουθα:

Με βάση τις διατάξεις που προαναφέρθηκαν συνάγεται ότι, για υπόθεση φόρου μεταβίβασης ακινήτου για αγορά οικοπέδου στη χρήση 2006, εφόσον εκδόθηκε εντολή ελέγχου εντός του έτους 2014, δηλαδή μετά το χρόνο παραγραφής, ήτοι 31.12.2013, έχει παρέλθει το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων προσδιορισμού του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων».

Την υπ' αριθμ. 172/2018 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ομοία και η υπ' αριθμ. 173/2018 απόφαση αυτού) κρίθηκε ότι δεν αποτελούν «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο», κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προς εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, αφενός η καταγγελία τρίτου προσώπου και αφετέρου η Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., **η οποία προέκυψε κατόπιν στοιχείων, η εξέταση των οποίων αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακριβείας των δηλώσεων.**

11. Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, εν προκειμένω, συνάγονται τα ακόλουθα:

α. αφ' ης στιγμής στην υπό κρίση περίπτωση η επίμαχη δήλωση Φ.Μ.Α. υποβλήθηκε στις 25-06-2003, έχει ήδη από τις 31-12-2008 παραγραφεί το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή διαφοράς φόρου επ' αυτής (βλ. ΣτΕ 970/1990).

β. δεν τίθεται σε καμιά περίπτωση ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και της εκεί προβλεπόμενης δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής για τον επιπρόσθετο λόγο ότι ουδόλως στοιχειοθετείται εν προκειμένω η έννοια του «συμπληρωματικού (νέου) στοιχείου», καθ' όσον η διαπίστωση της τυχόν υπάρξεως κατοικίας μέσα στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο **ανήκε στις θεμελιώδεις ελεγκτικές υποχρεώσεις της Φορολογικής Αρχής εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η δε πραγματοποίηση αυτοψίας προς εξέταση του ως άνω στοιχείου ανήκε στα βασικά και τακτικά μέσα του φορολογικού ελέγχου**

γ. επί πλέον των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση δεν εκπληρώθηκε η προπεριγραφείσα προϋπόθεση νόμιμης κοινοποιήσεως της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξεως έως τις 31-12-2018, διότι, σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. ΔΕφΑθ 3166/2013), εφ' όσον το όργανο, που διενέργησε την επίδοση, δεν βεβαιώνει στο αποδεικτικό επιδόσεως ή σε συνημμένη σε αυτό βεβαίωση ότι, αν και κατέβαλε κάθε προσπάθεια για την ανεύρεση του καθ' ου η κοινοποιουμένη πράξη στην εν λόγω διεύθυνση, αυτός δεν βρέθηκε εκεί, ούτε κατέστη δυνατή η ανεύρεσή του σε άλλη διεύθυνση, αν και ζήτησε πληροφορίες, πλην των περιοίκων, από το Α.Τ., τον Ο.Τ.Ε της περιοχής ή τη Δ.Ο.Υ., στην οποία αυτός υπέβαλε τις τελευταίες φορολογικές του δηλώσεις, η επίδοση της εν λόγω καταλογιστικής πράξεως δεν είναι νόμιμη, στη δε από 31-12-2018 Έκθεση Επιδόσεως της Εφοριακού Υπαλλήλου ουδεμία σχετική μνεία πραγματοποιείται προς αιτιολόγηση της διενεργηθείσης θυροκολλήσεως.

Επειδή σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 12 του Ν.1521/1950 η επαλήθευση των επιδοθεισών δηλώσεων η σύνταξη των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποίηση αποσπασμάτων αυτών οι ενστάσεις κατά των εν τοις φορολογικοίς καταλόγοις εγγραφών και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως αυτών οι εφέσεις κατά των εκδοθεισών συνεπεία ενστάσεων αποφάσεων και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως των εφέσεων τα των παραβόλων και δικαστικών δαπανών τα της βεβαίωσης του φόρου και εν γένει η διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου

διέπονται υπό των διατάξεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ 3 του άρθρου 12 του Ν.1521/1950 το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου του παρόντος **παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο επιδόθηκε η δήλωση φόρου μεταβίβασης.**

Επειδή σύμφωνα με τις 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), επιτρέπεται κατ' εξαίρεση η κοινοποίηση πράξης και **μετά τη λήξη της πενταετούς προθεσμίας** στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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) ένα υπεβλήθη δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή εάν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει εξ εκδοθείσης εντός του αυτού έτους αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου ή

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 της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/94 και του άρθρου 68 παρ 2 του ιδίου νόμου **δεν έχουν εφαρμογή για τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α)** καθόσον τα θέματα παραγραφής για τον εν λόγω φόρο ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.4 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.3899/2010

καταργήθηκε το εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν.3888/30.09.2010 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 σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια)...

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του

προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή η δήλωση φόρου μεταβίβασης της κρινόμενης υπόθεσης **υποβλήθηκε την 25/6/2003.**

Επειδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ **εκδόθηκε η υπ. αρ./2017** εντολή μερικού ελέγχου

Στην κρινόμενη υπόθεση η πενταετία για τον έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης εξέπνευσε την 31/12/2008.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ οι 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. 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** όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου που εμπίπτουν **στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή **πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά την δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή η κρινόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης εκδόθηκε την 28/12/2018 ενώ έπρεπε να είχε, εκδοθεί/ κοινοποιηθεί έως την 31/12/2008.

Επειδή το με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίο Πληροφοριών από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εστάλη στις 8-12-2015 ήτοι κατά τον χρόνο που είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

Για όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα την με αριθ...../28-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου μεταβίβασης ακινήτου, είχε ήδη παραγραφεί και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή 29/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης/2018

Διαφορά φόρου	0
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

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 .