



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 933

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **13-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ....., κατά του υπ' αριθ...../20-11-2024 Οριστικού Φύλλου Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών βάσει του άρθρου 13 του ν.4459/1965, έτους 1995, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 18-12-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθ...../20-11-2024 Οριστικό Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών βάσει του άρθρου 13 του ν.4459/1965, έτους 1995, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά αναλογούντος φόρου 5% ποσού 10.340,19 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 50% ποσού 5.170,10 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **15.510,29 €**.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **21-11-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και στον λογαριασμό της εταιρείας «.....», οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους και αναγνώσθηκαν την **ίδια ημέρα**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 23-08-1995 ο (αποβιώσας στις 06-12-1995) προέβη στη μεταβίβαση 1.881 ονομαστικών μετοχών της εταιρείας «.....» με έδρα το Αττικής προς την εταιρεία «.....» που εδρεύει στο Για την εν λόγω μεταβίβαση συντάχθηκε η με αριθμό/25-08-1995 συμβολαιογραφική πράξη (σύμβαση αγοραπωλησίας μετοχών) της συμβολαιογράφου και υποβλήθηκε η υπ' αριθ...../23-08-1995 δήλωση φόρου μεταβίβασης ονομαστικών μετοχών, βάσει της οποίας εκάστη μετοχή προσδιορίσθηκε σε 5.000 δρχ. και το συμφωνηθέν τίμημα σε 9.405.000 δρχ. (5.000 δρχ. Χ 1.881 μετοχές) επί του οποίου αναλογεί φόρος 470.250 δρχ. (9.405.000 Χ 5%), ο οποίος καταβλήθηκε.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ...../04-12-2000 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ και διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας «.....» για την ακρίβεια της ως άνω δήλωσης φόρου μεταβίβασης μετοχών του άρθρου 13 του ν.4459/1965 και συντάχθηκε η από 13-06-2001 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας μεταβίβασης μετοχών του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με την οποία αναμορφώθηκε η πραγματική καθαρή θέση της επιχείρησης σε 699.801.517 δραχμές και η αγοραία αξία εκάστης μετοχής ανήλθε σε 54.951 δραχμές, η δε αξία των μετοχών που μεταβιβάσθηκαν προσδιορίσθηκε σε 103.362.831 δραχμές (54.951 δρχ. Χ 1.881 μετοχές). Για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών ο έλεγχος βασίσθηκε στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ.118/1973 και στην ΠΟΛ.1166/1996, ενώ έκανε χρήση και των διατάξεων του άρθρου 9 του Α.Ν.1521/1950.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε το υπ' αριθ...../15-06-2001 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ και καταλογίσθηκε σε βάρος της ως κληρονόμου του αποθανόντος συζύγου της κύριος φόρος ποσού 5.168.142 δραχμών (103.362.831 Χ 5%) και προσαύξηση σε ποσοστό 75% επί του κυρίου φόρου, ποσού 3.523.419 δραχμών, ήτοι σύνολο 8.691.561 δρχ.

Υπολογισμός φόρου

	Δηλωθέντα	Ελέγχου
Αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών	9.405.000	103.362.831
Αναλογούν φόρος 5%	470.250	5.168.142
Προσαύξηση 75%		3.523.419
Σύνολο (δραχμές)	470.250	8.691.561

Κατά του ανωτέρω φύλλου ελέγχου η κληρονόμος σύζυγος του αποθανόντος άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την από 27-11-2001 προσφυγή (αρ. κατάθεσης/03-12-2001 στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ με ΓΑΚ/2010). Επίσης, κατέθεσε στις 15-02-2006 πρόσθετους λόγους προσφυγής με ΓΑΚ/2006.

Το δικαστήριο, έλαβε υπόψη του τα παρακάτω:

α) το υπ' αριθ...../1996 πρακτικό συνεδρίασης της 18-10-1996 του Πρωτοδικείου, με το οποίο δημοσιεύθηκε η από 15-06-1995 ιδιόγραφη διαθήκη του αποβιώσαντος,

β) την υπ' αριθ...../1996 απόφαση του Πρωτοδικείου με την οποία η εν λόγω διαθήκη κηρύχθηκε κυρία,

γ) το υπ' αριθ...../19-07-2010 πιστοποιητικό της Γραμματέως του Πρωτοδικείουπερί μη αποποίησης κληρονομιάς τόσο της ίδιας όσο και του υιού της

δ) το υπ' αριθ...../27-07-2010 πιστοποιητικό της Γραμματέως του Πρωτοδικείου περί μη αμφισβήτησης του κληρονομικού δικαιώματος των ανωτέρω,

ε) το υπ' αριθ...../09-07-2010 πιστοποιητικό της Γραμματέως του Πρωτοδικείου περί μη δημοσίευσης άλλης διαθήκης του θανόντος και

στ) το ότι το υπ' αριθ...../15-06-2001 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε μόνο σε βάρος της για το σύνολο της φορολογικής υποχρέωσης του αποβιώσαντος συζύγου της, ενώ από την ανωτέρω διαθήκη και τα προαναφερόμενα πιστοποιητικά προκύπτει η ύπαρξη και εταίρου κληρονόμου, ήτοι του υιού του αποβιώσαντος

Ακολουθως, το Διοικητικό Πρωτοδικείο(Τμήμα Τριμελές) προέβη στην έκδοση της με αριθ...../2010 απόφασης με την οποία έκρινε ότι η εν λόγω πράξη είναι νομικώς πλημμελής, επειδή καθιστά την μη νομίμως υποκείμενο φορολογικής ενοχής πέραν του ποσοστού που της αναλογεί και ακύρωσε το εν λόγω φύλλο ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω και σε εκτέλεση της υπ' αριθ...../2010 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ η με αριθ...../15-02-2012 εντολή ελέγχου, λόγω επανάληψης διαδικασίας. Κατά την επανάληψη της διαδικασίας, ο έλεγχος δέχτηκε την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ αξία των μετοχών που μεταβιβάσθηκαν και εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ το υπ' αριθ..../06-04-2012 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών για το έτος 1995, διορθώνοντας τη νομική πλημμέλεια και προσδιορίζοντας ότι για το σύνολο της φορολογικής υποχρέωσης του αποβιώσαντος βαρύνονται:

α) η σύζυγος κατά ποσοστό 25% και

β) ο υιός κατά ποσοστό 75%.

Κατά του ανωτέρω φύλλου ελέγχου ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου η από 20-06-2012 προσφυγή (αρ. κατάθεσης/2012 στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ).

Με τη με αριθ...../24 απόφαση το Διοικητικό Πρωτοδικείο (ΤμήμαΜονομελές) έκρινε ότι η εν λόγω πράξη είναι νομικώς πλημμελής, καθώς δεν έχει τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος και ακύρωσε το εν λόγω φύλλο ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω και σε εκτέλεση της υπ' αριθ...../2024 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου εκδόθηκε καθ' αρμοδιότητα από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ η με αριθ...../01-05-2024 εντολή ελέγχου, λόγω επανάληψης διαδικασίας.

Στη συνέχεια, συντάχθηκε η από 20-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου λοιπών φορολογιών (άρθρου 13 του ν.4459/1965) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επισημαίνεται ότι η κληρονόμος απεβίωσε με ημερομηνία 21-07-2021, ενώ ο κληρονόμος στις 16-11-2021 αποποιήθηκε την κληρονομιά της αποβιώσας με την με αρ...../21 έκθεση αποποίησης (σελ.13 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Στην από 20-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου λοιπών φορολογιών (άρθρου 13 του ν.4459/1965) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.15-16):

«...»

8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιορίζει την αγοραία αξία της μετοχής ως κάτωθι:

Αγοραία αξία μετοχής κατ' έλεγχο δρχ. $699.801.517 : 12.735 = 54.951$ δρχ.

και την αξία των μετοχών που μεταβιβάσθηκαν στις 23/8/1995 ως ακολούθως:

Πωλητής	Αγοραστής	Αριθ. Μετοχών	Αξία Μετοχής	Συνολική Αξία
.....			54.951	103.362.831
ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ				303.339,20

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ

	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	
		ΔΡΑΧΜΕΣ	ΕΥΡΩ		 75%	ΣΧΟΛΑΖΟΥΣΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ 25%
ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ	9.405.000	103.362.831	303.339,20			

ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ 5%	470.250	5.168.142	15.166,96	13.786,92	10.340,19	3.446,73
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (50%)		2.348.946	6.893,46	6.893,46	5.170,10	1.723,37
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	470.250	7.517.088	22.060,42	20.680,38	15.510,29	5.170,10

...».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή
2. Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η οποία άρχισε 01-01-1996 και έληξε 31-12-2000, δεδομένου ότι το υπ' αριθ...../15-06-2001 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε μετά τη λήξη της πενταετίας

2^{ος} ΛΟΓΟΣ Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, καθόσον το χρονικό διάστημα μεταξύ του χρόνου επίδοσης της υπ' αριθ...../2010 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου στη Φορολογική Αρχή και του χρόνου εκδόσεως της νέας, κατ' επανάληψη της διαδικασίας, υπ' αριθ..../06-04-2012 πράξης υπερβαίνει την οριζόμενη στις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ετήσια προθεσμία, με συνέπεια η πράξη αυτή να είναι μη νόμιμη και να καθίστανται ακυρωτέες και όλες οι, κατ' επανάληψης διαδικασίας, εκδοθείσες ακολούθως καταλογιστικές πράξεις

3^{ος} ΛΟΓΟΣ Η επανάληψη διαδικασίας δύναται να πραγματοποιηθεί μόνο μία φορά (άπαξ) με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ενώ στην προκειμένη περίπτωση πραγματοποιήθηκε δύο (2) φορές και η προσβαλλόμενη πράξη αποτελεί την τρίτη (3^η) κατά σειρά εκδοθείσα καταλογιστική πράξη για την εν λόγω υπόθεση

4^{ος} ΛΟΓΟΣ Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών και ειδικότερα της καθαρής θέσης της εταιρείας «.....», καθόσον ο έλεγχος έλαβε υπόψη τον ισολογισμό της 31-12-1995 και προέβη σε αναπροσαρμογή της αξίας των γηπέδων και των κτιρίων χωρίς να την τεκμηριώνει, ενώ ο υπολογισμός της υπεραξίας είναι αόριστος

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.4 και 5 του άρθρου 13 του ν.4459/1965, όπως αυτές ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο μεταβίβασης των εν λόγω μετοχών, οριζόταν ότι:

«4. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως μετοχών των ανωνύμων εταιρειών, περί των αι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλεται φόρος επί συντελεστή πέντε επί τοις εκατόν (5%) εις βάρος του, μεταβιβάζοντος, υπολογιζόμενος επί της αξίας αυτών, κατά τον χρόνον της μεταβιβάσεως. Διά τον προσδιορισμόν της αξίας των μετοχών, λαμβάνεται υπ' όψιν η αξία αυτών, διά την εξεύρεσιν της οποίας εφαρμόζονται αναλόγως αι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 118/1973 "περί Κώδικος

Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων". Διά την μεταβίβασιν των μετοχών συντάσσεται υποχρεωτικώς συμβολαιογραφικόν έγγραφον.

5. Δι' εκάστην μεταβίβασιν μετοχών των περί των η παραγρ. 1 του παρόντος ανωνύμων εταιρειών, οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται, προ της συντάξεως του μεταβιβαστικού συμβολαίου, να επιδώσουν κοινήν δήλωσιν εις διπλούν, προς τον Οικονομικόν Έφορον τον αρμόδιον δια την φορολογίαν εισοδήματος της ανωνύμου εταιρείας και να καταβάλλουν εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει τον αναλογούντα φόρον. Δι' αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών, δημοσιευομένων δια της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως, καθορισθήσονται ο τύπος και το περιεχόμενον της δηλώσεως ως και του συμβολαίου μεταβιβάσεως των μετοχών, τα της καταβολής και αποδόσεως του φόρου και πάσα εν γένει λεπτομέρεια αναγκαία δια την εφαρμογήν των διατάξεων του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1, 4 και 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (προγενέστερος ΚΦΕ), όπως αυτές ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013), οριζόταν 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.

...

4. 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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.

...

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν, μεταξύ άλλων, 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 σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο

φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλο ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258)....».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ 1^ο ΚΑΙ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 13 του ν.4459/1965 ορίζεται ότι:

«6. Η επαλήθευσις των επιδιδομένων δηλώσεων και ο έλεγχος προς εξακρίβωσιν των παραλειπόντων ταύτην φορολογουμένων ή ελλιπώς δηλούντων, η επιβολή του κατά τας διατάξεις της παραγρ. 3 του παρόντος άρθρου προστίμου, ο καταλογισμός του κυρίου και προσθέτου φόρου, η διοικητική επίλυσις αυτών, η **παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου** και εν γένει η διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως **διέπονται υπό των ισχυουσών εκάστοτε διατάξεων του Α.Ν. 1521/1950**, εφαρμοζομένων αναλόγως.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 12 του ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ.1521/1950 Αναγκ. Νόμου “περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων”», ο οποίος ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο εκδόσεως της προσβαλλόμενης πράξεως, ορίζεται ότι:

«3. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2873/2000 ορίζεται ότι:

«4. Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ο οποίος συμπληρώνεται την 31η Δεκεμβρίου 2000, παρατείνεται μέχρι την 30ή Ιουνίου 2001 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του **α.ν.1521/1950** και της παραγράφου 1α του άρθρου 102 του ν.δ.118/1973 (ΦΕΚ 202 Α').».

Επειδή, ο ν.1587/1950 διαλαμβάνει ειδική διάταξη (παρ.3 άρθρου 12) περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό Φ.Μ.Α., είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναλογικής εφαρμογής στην προκείμενη υπόθεση των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 και των παρ.1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΣΤΕ 1778/2020, 1839/2020).

Συνεπώς, η Φορολογική Αρχή προέβη στον έλεγχο της υποβληθείσας δηλώσεως και **κοινοποίησε** το οικείο φύλλο ελέγχου του ένδικου φόρου (υπ' αριθ...../15-06-2001 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών) στις 21-06-2001, όπως τούτο προκύπτει από το οικείο αποδεικτικό επιδόσεως του αρμόδιου υπαλλήλου της Φορολογικής Αρχής, μέσα στα χρονικά περιθώρια που της παρέχονται από το νόμο και πάντως πριν από την **παραγραφή**

του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ένδικου φόρου, που έληγε στις 30-06-2001 (1421/2009 ΔΕΦ Αθηνών).

Επειδή, η κοινοποίηση της υπ' αριθ.....2010 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου(Τμήμα Τριμελές) στη Φορολογική Διοίκηση πραγματοποιήθηκε στις 14-06-2011 (σχετική επισημείωση στο 1^ο φύλλο έμπροσθεν όψη του κοινοποιηθέντος στη Φορολογική Διοίκηση αντιγράφου αυτής), το δε εκδοθέν σε επανάληψη διαδικασίας υπ' αριθ...../06-04-2012 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών βάσει του άρθρου 13 του ν.4459/1965 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επιδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθ...../25-04-2012 έκθεσης επίδοσης της Δικαστικής Επιμελήτριας του Πρωτοδικείου Αθηνών στις 25-04-2012, ήτοι εντός της προβλεπόμενης ετήσιας προθεσμίας της παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

Επομένως, οι παραπάνω προβαλλόμενοι λόγοι απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (νυν παρ.7 άρθρου 70 του ν.4987/2022 σε συνδυασμό με το άρθρο 86 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ...../28-11-2007 έγγραφο της 15ης Δ/νσης Βιβλίων & Στοιχείων της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων με θέμα «Επανάληψη διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου, για νομική πλημμέλεια» διευκρινίσθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...»

Με την εγκύκλιό μας/18.9.2006 ... έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη διενέργεια επανάληψης διαδικασίας στην περίπτωση ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λ.π., αφού λήφθηκε υπόψη σχετική νομολογία του Σ.Τ.Ε. και η άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας. Όπως προκύπτει από την ανωτέρω εγκύκλιο, η επανάληψη της διαδικασίας πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης με πραγματική παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε και συντάσσεται η σχετική έκθεση στο χρόνο αυτό. Περαιτέρω, η επανάληψη της διαδικασίας δεν απαιτείται να διενεργείται από τους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων. Εξάλλου, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν.

«...».

Επειδή επιπλέον, στην υπό εξέταση υπόθεση, η υπό κρίση επανάληψη διαδικασίας διενεργείται για διαφορετικό λόγο από αυτόν για τον οποίο διενεργήθηκε η προγενέστερη επανάληψη διαδικασίας. Ήτοι, στη μία περίπτωση διότι υπήρχε και έτερος κληρονόμος (ο προσφεύγων) εις βάρος του οποίου δεν είχε εκδοθεί το αρχικό (υπ' αριθ...../2001) φύλλο ελέγχου, στη δε δεύτερη επανάληψη διαδικασίας και η οποία για πρώτη φορά αφορά στον προσφεύγοντα, για τον λόγο της μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επομένως, ο παραπάνω προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^Ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 77 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 76 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την από 13-06-2001 συνταχθείσα αρχική έκθεση ελέγχου φορολογίας μεταβίβασης μετοχών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, η οποία βασίσθηκε στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ.118/1973 και στην ΠΟΛ.1166/1996 για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών κατά την ημερομηνία μεταβίβασής τους, ήτοι στις 23-08-1995. Συγκεκριμένα, οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας «.....», της οποίας μεταβιβάσθηκαν οι μετοχές, έγιναν σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και εγκύκλιο, λαμβάνοντας ως βάση τον πλησιέστερο προς τον χρόνο μεταβίβασης των μετοχών ισολογισμό της 31ης-12-1995 (σελ.6 της από 13-06-2001 έκθεσης ελέγχου φορολογίας μεταβίβασης μετοχών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου λοιπών φορολογιών (άρθρου 13 του ν.4459/1965) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από **13-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση του υπ' αριθ...../20-11-2024 Οριστικού Φύλλου Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών βάσει του άρθρου 13 του ν.4459/1965, έτους 1995, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Το υπ' αριθ...../20-11-2024 Οριστικό Φύλλο Ελέγχου Φόρου Μεταβίβασης Μετοχών βάσει του άρθρου 13 του ν.4459/1965, έτους 1995, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 15.510,29 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.