



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 213160429772

Καλλιθέα 9.2.18

Αριθμός απόφασης: 1292

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13.10.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΝΙΚΑΙΑΣ, κατά της με αρ./30.6.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Αυτόματου Υπερτιμήματος, έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 30.6.17 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13.10.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30.6.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Αυτόματου Υπερτιμήματος, έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ,

προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 8.460,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 10.152,00 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30.6.17 Έκθεσης Ελέγχου Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κατόπιν του με αρ./27.8.14 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ περί ανακριβούς σύνταξης του υπ' αριθμ./22-10-2009 πωλητηρίου συμβολαίου αγροτικού ακινήτου, στη θέση του Δήμου Μεγαρέων, της συμβολαιογράφου Μεγάρων Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος της πράξης μεταβίβασης ακινήτου (τέλους συναλλαγής ακινήτου και φόρου αυτόματου υπερτιμήματος του νόμου 3427/2005) μεταξύ των (πωλητής) και (αγοραστής) για ποσό ανακρίβειας ύψους 75.062,00 €. Η αναγραφόμενη αξία στο εν λόγω συμβόλαιο πώλησης ύψους 47.438 €, ήταν μικρότερη από τις πληρωμές που έγιναν, ήτοι μία πληρωμή ήταν στο ύψος της αντικειμενικής αξίας και η δεύτερη στο ύψος των 75.100 €. Συνολικά κατατέθηκε το ποσό των 122.500 €, όπως προέκυψε από τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά που γνωστοποίησε η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδας με απάντησή της στο/11-04-2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ. Στις 29-09-2009 κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Μεγάρων η με αρ./29-09-2009 δήλωση τέλους συναλλαγής ακινήτων με σκοπό τη μεταβίβαση του ως άνω αγροτικού ακινήτου από τους, πωλητή, και, αγοραστή. Η δηλωθείσα αξία αγοράς του ακινήτου ήταν 47.438,00 € και ο φόρος 447,38€ εισπράχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάρων με το με αρ./29-09-2009 διπλ. είσπραξης στις 29-09-2009. Ταυτόχρονα κατατέθηκε η υπ' αριθμ./29-09-2009 δήλωση φόρου αυτομάτου υπερτιμήματος για το εν λόγω ακίνητο. Το ακίνητο αυτό είχε περιέλθει στην κυριότητα του πωλητή από αναγκαστικό πλειστηριασμό με τιμή κατακύρωσης ύψους 80.200,00, ενώ στην ως άνω δήλωση η δηλωθείσα αξία ήταν 47.438,00 € χωρίς να καταβληθεί φόρος.

Ο αγοραστής υπέβαλε την αρ./2017 τροποποιητική δήλωση τέλους συναλλαγής ακινήτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4446/2016, δηλώνοντας επιπλέον της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, τίμημα 75.062,00 €, αποδεχόμενος πλήρως τα αποτελέσματα του ελέγχου. Κατόπιν, ο έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή την με αρ./03-01-2017 πρόσκληση αρ. 14 ν. 4174/2013 προς τον πωλητή, για την παροχή πληροφοριών όσον αφορά την ως άνω μεταβίβαση, καθώς και την δυνατότητα υπαγωγής του στις διατάξεις του Ν. 4446/2016, προς υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, περαιτέρω δε, προχώρησε στην έκδοση της με αρ./2016 προσωρινής πράξης προσδιορισμού του φόρου αυτομάτου υπερτιμήματος, η οποία κοινοποιήθηκε μαζί με κλήση προς ακρόαση του αρ. 6 ν. 2690/1999, καθώς και του σχετικού ΣΔΕ, καθώς και νέας ειδικής πρόσκλησης του ν. 4446/2016 στις 14/03/2017. Στις 03-04-2017 ο επί του με αρ./ΣΔΕ, υπέβαλλε εμπρόθεσμα έγγραφες απόψεις υποστηρίζοντας την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. Στην συνέχεια, ο έλεγχος θεωρώντας αβάσιμους τους ισχυρισμούς του νου προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή. Έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.
2. Αοριστία έκθεσης ελέγχου. Έλλειψη αιτιολογίας.

3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας του τιμήματος του συμβολαίου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3427/2005, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή του με το άρθρο 23 ν.3842/2010: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου αυτομάτου υπερτιμήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η οικεία δήλωση. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 1587/1950 (Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων): «Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «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.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006,

29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, 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.»

Επειδή εν προκειμένω για την υπό κρίση μεταβίβαση ακινήτου υποβλήθηκε στις 29-09-2009 στη Δ.Ο.Υ. Μεγάρων η με αρ. δήλωση τέλους συναλλαγής ακινήτων με σκοπό τη μεταβίβαση του ως άνω αγροτικού ακινήτου από τους, πωλητή, και, αγοραστή. Ταυτόχρονα κατατέθηκε για το εν λόγω ακίνητο η υπ' αριθμ./29-09-2009 δήλωση φόρου αυτομάτου υπερτιμήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη έτους 2009 εκδόθηκε στις 30.6.17, ενώ το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου

παραγράφηκε μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η από 29-09-2009 δήλωση, ήτοι μετά τις 31.12.2014, συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, λόγω παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13.10.17** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Διαχειριστική περίοδος 1.1.2009-31.12.2009

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €
----------------------------	---------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.