



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/10/2018

Αριθμ. Αποφ.: 1751

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»**

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2013 γ) της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους, δ) της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2014.

5. Τις ανωτέρω αρνητικές απαντήσεις της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά συμπληρωματικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων βάσει διατάξεων των άρθρων 57-91 του ν. 4446/2016 για λόγους τροποποίησης ακινήτων λόγω ένταξης των στο σχέδιο πόλης της από τον Νοέμβριο του 2013 και ως εκ τούτου έπρεπε να δηλωθούν ως οικόπεδα για τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016 (ΕΝΦΙΑ) αντίστοιχα. Με τις τροποποιητικές αυτές δηλώσεις δηλώθηκαν τα ακίνητα ως εξής:

- 1) Μια μονοκατοικία εμβαδού κύριων χώρων 72,00τ.μ. και βοηθητικών χώρων 72,00 τ.μ., ανεγερθέντα εντός οικοπέδου, επιφάνειας 635,53 τ.μ. ευρισκόμενη στην περιοχή της, επί της οδού, περιλαμβανόμενο στο Ο.Τ., με αρ. ταυτότητας ακινήτου,
- 2) Ένα οικόπεδο εμβαδού 1.155,28 τ.μ., στην περιοχή της, κείμενο επί της οδού περιλαμβανόμενο στο Ο.Τ., με αρ. ταυτότητας ακινήτου,
- 3) Ένα οικόπεδο εμβαδού 1.723,83 τ.μ., στην περιοχή της, κείμενο επί της οδού περιλαμβανόμενο στο Ο.Τ., με αρ. ταυτότητας ακινήτου

Ωστόσο, ο γεωγραφικός προσδιορισμός από προφανή αβλεψία δηλώθηκε λανθασμένα, διότι παραλείφθηκε στο γεωγραφικό εντοπισμό το γράμμα «Γ» από τα οικοδομικά τετράγωνα στα οποία βρίσκονταν τα ακίνητα. Συνεπώς, τα σωστά τετράγωνα ήταν τα Ο.Τ., Ο.Τ. και Ο.Τ..... Ως αποτέλεσμα του λανθασμένου γεωγραφικού προσδιορισμού, υπολογίστηκε λανθασμένα και η συνολική αξία των επίμαχων ακινήτων, η οποία ανήλθε σε 1.123.456,81€ για καθένα από τα έτη 2013 έως 2015 και 876503,84€ για το έτος 2016, αντί της πραγματικής αντικειμενικής τους αξίας, η οποία κατά τα έτη αυτά ανέρχονταν στο ύψος των 406.523,93€.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τις με αρ. αιτήσεις τροποποίησης προς διόρθωση του Ε9 των αντίστοιχων ετών, οι οποίες απερρίφθησαν με τις αρ. απαντήσεις της Δ.Ο.Υ.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) έτους 2013 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 5.634,57€.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου 2.302,41€, συμπληρωματικός φόρος 4.834,57€ ενώ το αρχικά βεβαιωθέν ποσό ήταν 241,44€.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου 2.302,41€, συμπληρωματικός φόρος 4.834,57€ ενώ το αρχικά βεβαιωθέν ποσό ήταν 120,72€.

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου 2.152,35€, συμπληρωματικός φόρος 3.990,04€ ενώ το αρχικά βεβαιωθέν ποσό ήταν 120,72€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ακυρωθούν οι απορριπτικές απαντήσεις της Δ.Ο.Υ., β) να τροποποιηθούν οι με αρ. τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ως προς τους αριθμούς των οικοδομικών τετραγώνων και να γίνει νέα εκκαθάριση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Βεβαιώθηκαν αχρεώστητα, διότι εκ παραδρομής δηλώθηκαν τα ακίνητα με ΑΤΑΚ ως ευρισκόμενα στα οικοδομικά τετράγωνα αντίστοιχα, ενώ τα σωστά οικοδομικά τετράγωνα είναι τα Ο.Τ. αντίστοιχα. Η φορολογική υποχρέωση με βάση το σωστό γεωγραφικό εντοπισμό είναι κατά πολύ μικρότερη.
2. Η απαγόρευση της τροποποίησης / ανάκλησης που εξαγγέλλει η διάταξη της παρ. 1 του αρ. 61 του ν. 4446/2016 πρέπει να ερμηνευτεί ότι δεν περιλαμβάνει την απαγόρευση της διόρθωσης – τροποποίησης της δήλωσης ως προς το ορθό, προκειμένου να εφαρμοστεί η συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας. Διαφορετική ερμηνεία της διάταξης αυτής συνεπάγεται αντισυνταγματικότητα του νόμου αυτού, επειδή οδηγεί στην in concreto προσβολή της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας μην επιτρέποντας τη διόρθωση ενός ανθρώπινου λάθους.
3. Η αρμόδια φορολογική αρχή οφείλει να επαληθεύσει και να διασταυρώνει τα στοιχεία των ακινήτων που δηλώνονται από τον φορολογούμενο.
4. Οι υπ' αριθμ. διορθωτικές – τροποποιητικές δηλώσεις δεν αποτελούν στην πραγματικότητα αίτηση ανάκλησης των με αρ. τροποποιητικών δηλώσεων, αλλά τροποποίηση αυτών επί το ορθό, ως προς το κρίσιμο λάθος που διατυπώθηκε σ' αυτές.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 27 παρ. 1,2 και 3 του ν. 3842/2010: «1. Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται:
α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων.

β) Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων.

3. Για την επιβολή του φόρου η έννοια των ακινήτων και των εμπραγμάτων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα.

Επιπλέον, στο αρ. 28 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «Υποκείμενο του φόρου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού...»

Επειδή στο αρ. 34 του ίδιου νόμου αναφέρεται ότι : «1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας» έτους 2010.

2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

3. Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων. ...6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, ο υπολογισμός του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) έγινε με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 3842/2010, και τις υποβληθείσες δηλώσεις ακίνητης περιουσίας Ε9.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 19§1&2 του ν. 4174/2013 : «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4446/2016 αναφορικά με την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 σχετικά με τη ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές , δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο , τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν .4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.».

Σημειώνεται δε ότι η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου παρατάθηκε αρχικά μέχρι και τις 30.09.2017 (άρθρ. 30 του ν.4474/2017), στη συνέχεια μέχρι και τις 31.10.2017 (άρθρ. 14 του ν.4490/2017) και τέλος μέχρι και τις 25.11.2017 (άρθρ. 11 του ν. 4499 /2017).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5§3,4 της ΠΟΛ 1006/2017 ορίζεται ότι :

«3. Αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 ετών 2010 και επομένων υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο, με εξαίρεση τις δηλώσεις των αποβιωσάντων και των νομικών προσώπων που έχουν διακόψει τις εργασίες τους για τα έτη πριν τη διακοπή των εργασιών τους. Επί των σημειώσεων των φορολογουμένων θα αναγράφεται η φράση «ν. [4446/2016](#)». Σε περιπτώσεις στις οποίες η δήλωση υποβάλλεται από φυσικά πρόσωπα αναγράφεται η φράση «δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του ν. [4446/2016](#)». Η ως άνω σημείωση εξομοιώνεται με την υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Α' 70). Αν δεν αναγραφούν οι συγκεκριμένες φράσεις με το συγκεκριμένο λεκτικό, όπως ακριβώς ορίζονται στην παρούσα, θεωρείται ότι η δήλωση δεν εμπίπτει στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. [4446/2016](#).

4. Μετά την υποβολή δηλώσεων Ε9, δηλώσεις - πράξεις προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων, καθώς και ΕΝΦΙΑ, φυσικών και νομικών προσώπων, συντίθενται και εκκαθαρίζονται ηλεκτρονικά, με βάση την ισχύουσα ηλεκτρονική εφαρμογή, και ο τυχόν επιπλέον προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος διαγράφεται με απόφαση του αρμοδίου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά από αίτηση του υπόχρεου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 61§1 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1009/19-1-2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 για την «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών», ειδικότερα για τις φορολογίες κεφαλαίου αναφέρονται τα εξής: «2. Στη ρύθμιση υπάγονται και οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9), όπως αυτές ορίζονται στο [άρθρο 23](#) του ν. [3427/2005](#), όπως ισχύει. Η υποβολή των δηλώσεων Ε9 αφορά τα έτη 2005 έως και 2016 καθώς και τις δηλώσεις μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης του φορολογουμένου, οι οποίες έπρεπε να έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα από την 1η Ιανουαρίου 2016 μέχρι την 30.9.2016....Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την υποβολή δήλωσης Ε9 συντίθενται μηχανογραφικά δηλώσεις/πράξεις διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ., Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α., όταν το αποτέλεσμα της πράξης είναι μηδενικό, δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο της [παραγράφου 1 του άρθρου 4](#) του ν. [2523/1997](#) ή το πρόστιμο του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), κατά περίπτωση. Όταν το αποτέλεσμα της πράξης είναι χρεωστικό, δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο της [παραγράφου 1 του άρθρου 4](#) του ν. [2523/1997](#) (έτη 2008 έως και 2013), αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) (έτη 2014 έως και 2016).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1115/24-07-2017 “Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών” :

“Σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ.1009/19.1.2017 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 (Κεφάλαιο Α΄, Μέρος Πέμπτο «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών») και κατόπιν της παράτασης που δόθηκε στην προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.4446/2016 μέχρι και τις 30.9.2017 (άρθρο 30 παρ. 1 ν. 4474/2017, σχετ. η ΠΟΛ.1095/2017 εγκύκλιος), παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις και επισημάνσεις:

A. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δε δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό

την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου.

III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Στην περίπτωση υποβολής νέας δήλωσης μετά από υποβολή δήλωσης που έχει ήδη υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016, ως προς τα δηλωθέντα με τη δήλωση αυτή, **δεν επιτρέπεται στο μέλλον η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με την οποία ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016 δήλωση ή μειώνεται η φορολογητέα ύλη ή αξία των δηλωθέντων** (ακόμη και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είχε υποβάλει αίτηση για διαγραφή της διαφοράς του πρόσθετου φόρου για τις φορολογίες Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. σύμφωνα με την ΠΟΛ.1006/5.1.2016 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε). Στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται χειρόγραφα, ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. απορρίπτει την τροποποιητική δήλωση ως προς τα ακίνητα αυτά, ενημερώνοντας εγγράφως το φορολογούμενο για την απόρριψη και, εφόσον ζητείται η χορήγηση πιστοποιητικών ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρου 54Α του ν.4174/2013) ή κληρονομιών/δωρεών (άρθρου 105 του Κώδικα ν.2961/2001), τούτα χορηγούνται με βάση την περιγραφή και αξία του ακινήτου, όπως αυτή προκύπτει από τις δηλώσεις που είχαν υποβληθεί με τη χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του ν.4446/2016.”

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να αποδεικνύει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με τυπική ή ουσιαστική πλημμέλεια. Οι προσβαλλόμενες δε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκαν με βάση τις υποβληθείσες από αυτήν δηλώσεις στοιχείων ακινήτων και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός δε δύναται να γίνει αποδεκτός.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε, εκ παραδρομής λάθος (λανθασμένος γεωγραφικός προσδιορισμός βάσει των οικοδομικών τετραγώνων), το οποίο όμως λόγω της υπαγωγής των τροποποιητικών δηλώσεων στις διατάξεις του ν. 4446/16 δε δύναται να τροποποιηθεί εκ νέου και να διορθωθεί, διότι η διόρθωση του λάθους αυτού συνεπάγεται μείωση της φορολογικής υποχρέωσης και άρα ανάκληση φορολογητέας ύλης, ακόμα και αν η τροποποίηση δεν αποσκοπεί άμεσα σε κάτι τέτοιο.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που

θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την ηλεκτρονική υποβολή από τον προσφεύγοντα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων έτους 2015, κάνοντας χρήση των ως άνω διατάξεων του νόμου περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και τυγχάνει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των σχετικών διατάξεων. Σύμφωνα δε με τις ως άνω διατάξεις, οι εν λόγω δηλώσεις δεν ανακαλούνται και οι φόροι που καταβάλλονται βάσει αυτών δεν επιστρέφονται .

Επειδή οι ως άνω κανονιστικές εγκύκλιοι της φορολογικής διοίκησης εμμένουν στην απαγόρευση της παρ. 1 του αρ. 61 του ν. 4446/16, ήτοι της τροποποίησης – ανάκλησης και της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων σε κάθε περίπτωση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23§1,2 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), όπου αναφέρεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος,

καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1234/2013: «3. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει την τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων, για διόρθωση της δήλωσης ΦΑΠ του οικείου έτους, με τη χρήση ηλεκτρονικής διαδικτυακής εφαρμογής, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, ακόμα και στην περίπτωση που έχει υποβάλει χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων. Στις περιπτώσεις αυτές για την εκκαθάριση του ΦΑΠ λαμβάνεται υπόψη, η ηλεκτρονικά υποβληθείσα δήλωση.

4. Η εκκαθάριση των δηλώσεων πραγματοποιείται κεντρικά από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση παραστατικών, και ο φορολογούμενος λαμβάνει γνώση της νέας εκκαθάρισης με ειδοποίηση μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και δύναται να προβάλει και να εκτυπώσει νέο εκκαθαριστικό σημείωμα μέσω της διαδικτυακής εφαρμογής. Οι χρηματικοί κατάλογοι και το ατομικό φύλλο έκπτωσης μετά από κάθε εκκαθάριση δημιουργούνται από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) ανά Δ.Ο.Υ. και λαμβάνουν αριθμό χρηματικού καταλόγου και ΑΦΕΚ από τα αντίστοιχα βιβλία που τηρεί η Δ.ΗΛΕ.Δ. για λογαριασμό κάθε Δ.Ο.Υ. Οι χρηματικοί κατάλογοι και τα ΑΦΕΚ εκτυπώνονται και υπογράφονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ή τον προϊστάμενο του τμήματος Συμμόρφωσης και σχέσεων με τους φορολογούμενους.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 6§2,3 του ν. 4223/2013: «Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του ν. [3427/2005](#) (Α' 312): αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014. Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία

συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α..

3.α. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν. Για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, από 1.1.2015 και εφεξής, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα, πλην της κληρονομικής διαδοχής, για την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς. β. Ειδικά για το 2014, ο φορολογούμενος μπορεί να τροποποιήσει τα στοιχεία των ακινήτων του, που περιλαμβάνονται στη δήλωση του άρθρου 23 του ν. [3427/2005](#), εμπρόθεσμα μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014. **Εφόσον, από την εκκαθάριση της δήλωσης προκύπτει μείωση φόρου μεγαλύτερη των τριακοσίων (300) ευρώ, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιείται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης.** Εάν, μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, υποβληθούν νέες τροποποιητικές δηλώσεις, μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014, η σύνθεση της νέας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και η εκκαθάριση αυτής πραγματοποιείται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, εφόσον από τη δήλωση προκύπτει μείωση φόρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η μηχανογραφική σύνθεση των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και ο τρόπος αποκατάστασης λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των σχετικών δηλώσεων και σε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, τα έντυπα με τα οποία πραγματοποιούνται διορθώσεις, τα οποία επέχουν θέση τροποποιητικής δήλωσης, τα υποδείγματα χορήγησης απαλλαγών και ο τρόπος υποβολής τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία διαδικασία και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση, και κατόπιν ανάλυσης κινδύνου, μπορεί να αναπροσαρμόζεται το οριζόμενο στο εδάφιο 2 της παρούσας περίπτωσης ποσό μείωσης φόρου, για το οποίο διενεργείται έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης.

Ακίνητα που έχουν ουσιώδεις ελλείψεις στην περιγραφή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεωρούνται ως μη δηλωθέντα.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1009/2017, αρ 59 Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση: «...Η υποβολή δηλώσεων κατά τα ως άνω δεν αποτελεί αφ' εαυτής κριτήριο επιλογής προς έλεγχο κατ' [άρθρο 26](#) ΚΦΔ, δηλαδή το γεγονός ότι ο φορολογούμενος επέλεξε να υπαχθεί στη ρύθμιση δεν δύναται να αποτελεί αφ' εαυτού κριτήριο επιλογής του για έλεγχο.»

Επειδή απ' τα ως άνω συνάγεται ευκρινώς το συμπέρασμα, ότι δεν υφίσταται δέσμια υποχρέωση από τη φορολογική αρχή, στο να ελέγχει την ορθότητα των τροποποιητικών δηλώσεων

του φορολογούμενου, παρά μόνο όταν η τροποποιητική δήλωση, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση αυτού και ειδικά στον ΕΝΦΙΑ, όταν η εκκαθάριση της νέας δήλωσης μειώνει τη φορολογική υποχρέωση σε ποσό άνω των 300,00€. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος, διότι οι τροποποιητικές της δηλώσεις αύξησαν και δε μείωσαν κατά τα κρίσιμα έτη τη φορολογική της υποχρέωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, κατά **α)** της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2015, **β)** της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2013 **γ)** της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2016, **δ)** της υπ' αριθμ. απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην υπ' αριθμ. αίτηση για τροποποίηση δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ν.4223/13 (ΕΝΦΙΑ) για το έτος 2016: 6.021,67€

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ν.4223/13 (ΕΝΦΙΑ) για το έτος 2015: 7.016,26€

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ν.4223/13 (ΕΝΦΙΑ) για το έτος 2014: 7.136,98€

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) για το έτος 2013: 8.451,86€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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