



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 27.04.2018

αριθμός απόφασης 2176

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 Απόφαση 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Κέρκυρας, οδός κατά α) των εκκαθαριστικών φόρου και πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 των ετών 2016, 2015, 2014 που εκδόθηκαν την 26.06.2017, β) του εκκαθαριστικού φόρου και πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου έτους 2017 που εκδόθηκε την 27.08.2017 και γ) των εκκαθαριστικών φόρου και πράξεων διοικητικού προσδιορισμού ΦΑΠ ετών 2013, 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την από 14.12.2017 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους

2012, β) την από 13.04.2017 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2013, γ) την από 9.02.2018 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2013, δ) την από 26.06.2017 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2014, ε) την από 26.06.2017 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2015, στ) την από 26.06.2017 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης /2016) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2016 και ζ) την από 27.08.2017 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης /2017) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 10.01.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καθώς και το με αριθ. πρωτ. /26.03.2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με θέμα: «αποστολή φορολογικών στοιχείων».

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Κέρκυρας, οδός και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων είναι, μεταξύ άλλων, κύριος νομέας και κάτοχος κατά ποσοστό 18,75% τριών ακινήτων, επιφάνειας 769,02 τ.μ., 171,34 τ.μ. και 44,55 τ.μ., τα οποία βρίσκονται εντός εγκεκριμένου χωροταξιακού σχεδίου του σε οικοδομικά τετράγωνα για τα οποία δεν έχει κυρωθεί η πράξη εφαρμογής. Εντός του τρίτου ακινήτου επιφάνειας 44,55 τ.μ. βρίσκεται ημιερειπωμένη οικία, μη κατοικίσιμη επιφάνειας 44,55 τ.μ. Ωστόσο, εκ παραδρομής δεν είχε συμπεριλάβει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία στο Ε9, λόγω αδιευκρινιστικού ιδιοκτησιακού καθεστώτος μεταξύ του ίδιου και των αδελφών του, μόλις ξεκαθαρίστηκε το εν λόγω ζήτημα έκανε την δήλωση με υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 61 του ν.4446/2016 περί αποκάλυψης φορολογητέας ύλης. Κατά την εκκαθάριση των υποβληθεισών δηλώσεων επιβλήθηκε, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, υπέρμετρα υψηλός κύριος φόρος που δεν αντιστοιχεί στην αξία των εν λόγω ακινήτων

Ο προσφεύγων υπέβαλλε τις κάτωθι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων:

- την με αριθ. /10.04.2017 συμπληρωματική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016,

- την με αριθ. /14.09.2017 συμπληρωματική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2012,
- την με αριθ. /10.04.2017 συμπληρωματική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016,
- την με αριθ. /2.02.2018 συμπληρωματική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2013,
- την με αριθ. /10.04.2017 τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016,
- την με αριθ. /26.06.2017 τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2014,
- την με αριθ. /10.04.2017 τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016,
- την με αριθ. /26.06.2017 τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2015,
- την με αριθ. /10.04.2017 τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016,
- την με αριθ. /26.06.2017 τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2016.

Κατόπιν υποβολής των ως άνω δηλώσεων εκδόθηκαν από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οι κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α.:

- Η με αριθ. ειδοποίησης /14.12.2017 (αριθ. δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έτους 2012, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό ποσό φόρου 913,18 ευρώ, αντί του προηγούμενου 1.001,63 ευρώ,
- Η με αριθ. ειδοποίησης /13.04.2017 (αριθ. δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έτους 2013, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό ποσό φόρου 921,71 ευρώ, αντί του προηγούμενου 454,63 ευρώ,
- Η με αριθ. ειδοποίησης /8.02.2018 (αριθ. δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έτους 2013, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό ποσό φόρου 957,73 ευρώ, αντί του προηγούμενου 804,80 ευρώ,
- Η με αριθ. ειδοποίησης /26.06.2017 (αριθ. δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έτους 2014, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό ποσό φόρου 4.125,09 ευρώ, αντί του προηγούμενου 4.630,05 ευρώ,
- Η με αριθ. ειδοποίησης /26.06.2017 (αριθ. δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έτους 2015, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό ποσό φόρου 4.392,51 ευρώ, αντί του προηγούμενου ποσού των 4.925,68 ευρώ,
- Η με αριθ. ειδοποίησης /26.06.2017 (αριθ. δήλωσης /2016) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κέρκυρας, έτους 2016, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό ποσό φόρου 4.106,13 ευρώ, αντί του προηγούμενου ποσού των 4.712,55 ευρώ,

- Η με αριθ. ειδοποίησης /27.08.2017 (αριθ. δήλωσης /2017) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έτους 2017, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό οφειλής 3.841,64 ευρώ.

Με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την μερική ακύρωση των πράξεων επιβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2014, 2015, 2016, 2017 και Φ.Α.Π. ετών 2012, 2013 ως προς τα συγκεκριμένα ακίνητα που βρίσκονται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του Δήμου Κέρκυρας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανατιολόγητες, αυθαίρετες και ως εκ τούτου ακυρωτέες κατά το μέρος που επιβάλλουν στα συγκεκριμένα ακίνητα φόρο.
2. Μη νόμιμος προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.
3. Υπολογισμός αντικειμενικής αξίας κατά παράβαση των διατάξεων της «ΥΑ 106/1994 (ΥΑ 1067780/82/Γ0013 ΦΕΚ Β 549 1994) σχετικά με την φορολογητέα αξία των ακινήτων εντός σχεδίου.
4. Αβέβαιη ιδιοκτησία ώστε να επιβληθεί φόρος.
5. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.4223/2013, σύμφωνα με το οποίο απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα που βρίσκονται σε ολική απαγόρευση χρήσης αφού δεν μπορούν να οικοδομηθούν, ρυμοτομούνται και υπόκεινται σε οφειλή σε γη, άρα η επιφάνειά τους είναι αβέβαιη. Η διάταξη του ν.3842/2010 με την οποία προβλέπεται εφαρμογή μειωτικού συντελεστή αντί μηδενικού και σε περιπτώσεις ακινήτων εντός σχεδίου των οποίων η απαλλοτρίωση λόγω ρυμοτομίας έχει οδηγήσει σε αδυναμία χρήσης και εκμετάλλευσης κατά τον προορισμό τους, είναι αντίθετη προς συνταγματικές και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, με συνέπεια τα εν λόγω ακίνητα να εξαιρούνται από το φόρο ακίνητης περιουσίας ευθέως εκ του νόμου.
6. Παράνομη άρνηση της διοίκησης να δεχθεί την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Ε9 λόγω υποβολής των αρχικών δηλώσεων με υπαγωγή στις διατάξεις του ν.4446/2016. Αντισυνταγματικότητα των σχετικών διατάξεων.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, η κρινόμενη προσφυγή ασκείται εμπροθέσμως, αφού από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων σε χρονικό σημείο που να την καθιστά εκπρόθεσμη.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, ως προς το ζήτημα των αντικειμενικών αξιών, στο πλαίσιο των υπ' αριθμ. 4003/2014 και της 4446/2015 αποφάσεων της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, αναπροσαρμόστηκαν με την υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2016 (ΦΕΚ 48/Β/20-1-2016), και ισχύουν αναδρομικά από το Μάιο του 2015.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ως ίδιου νόμου, σχετικά με λοιπά ζητήματα, 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.

2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως

προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

3. Τα ποσοστά πρόσθετου φόρου που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του παρόντος στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61».

Επειδή, δυνάμει της ως άνω νομοθετικής εξουσιοδότησης και προκειμένου να καθοριστεί ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και να ρυθμιστούν λοιπά θέματα εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1006/16.01.2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπου στο άρθρο 5 αυτής με τίτλο: «Δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, Ενιαίου Τέλους Ακινήτων, Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και Ειδικού Φόρου Ακινήτων», 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 περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1009/19.01.2017 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 δε 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 τις παραγράφους 1&2 του Γενικού Μέρους καθώς και το κεφάλαιο ΙΙΙ της ΠΟΛ 1115/24.07.2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία παρασχέθηκαν πρόσθετες οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του ν.4446/2016, ορίζονται τα εξής:

«Γενικό Μέρος. 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, δεν 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.

2. Επιπλέον, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, στη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις. Επομένως, δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις, έστω και αν με την τροποποιητική δήλωση πρόκειται να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προκύψει με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και ανεξάρτητα αν είχε πραγματοποιηθεί η επιστροφή του φόρου ή όχι. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.

ΙΙΙ.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. 2. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογιών Κεφαλαίου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016 και έχει εκπέσει των σχετικών ευνοϊκών ρυθμίσεων, ζητά τη χορήγηση πιστοποιητικού των φορολογιών αυτών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβλήθηκαν οι δηλώσεις χορηγεί το πιστοποιητικό μετά την επανεκκαθάριση των δηλώσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1110/2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 2556 Β'), και την εξόφληση των οφειλόμενων ποσών. 3. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες φορολογούμενος έχει υποβάλλει δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016 και δεν έχει υποβάλλει αίτηση διαγραφής του τυχόν επιπλέον προσδιορισθέντος πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1006/2017 (Β' 43), αυτός διαγράφεται οίκοθεν με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ...».

Επειδή εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση την υποβολή από τον προσφεύγουσα συμπληρωματικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για τα έτη 2012 & 2013 καθώς και τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για τα έτη 2014, 2015 & 2016, κάνοντας χρήση των ως άνω διατάξεων του ν.4446/2016 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. Συνεπώς νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις και η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, όσον αφορά την με αριθ. ειδοποίησης /27.08.2017 πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ν.4223/2013 έτους 2017, για τη μεταβολή των δηλωθέντων στοιχείων ακινήτων απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 και του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Κέρκυρας, οδός,

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.