



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/10/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2064

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 – 19 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 – 19 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ) της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 για

την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....,

δ) της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....,

ε) της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....,

στ) του υπ' αριθ. ID/2017 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου (του άρθρου 4 του ν.2523/1997) ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) των άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....,

ζ) της υπ' αριθ. ID/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (του άρθρου 4 του ν.2523/1997) ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) των άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....,

η) της υπ' αριθ. ID/2017 πράξης επιβολής προστίμου (του άρθρου 4 του ν.2523/1997) ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) των άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

θ) της υπ' αριθ. ID/2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ι) του υπ' αριθ. ID/05.04.2017 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./05.04.2017 και/05.04.2007 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2008 και 01/01/2009, αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./05.04.2017,/05.04.2017 και/05.04.2007 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012, αντίστοιχα,

τον υπ' αριθ. ID/2017 προσωρινό προσδιορισμό, την υπ' αριθ. ID/2017 οριστική πράξη και την υπ' αριθ. ID/2017 πράξη επιβολής προστίμου (του άρθρου 4 του ν.2523/1997) Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012, αντίστοιχα, την υπ' αριθ. ID πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 και τον υπ' αριθ. ID/05.04.2017 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμού φόρου στην πραγματική

αξία πώλησης μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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./05.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 – 19 του ν.3091/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος, ποσού 3.871,14€, πλέον πρόσθετων τελών, ποσού 4.645,37€, δη σύνολο 8.516,51€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας με α/α καταχώρισης/.....06.2008 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2008, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 779.348,79€. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή με τον υπ' αριθ./...../2017 χρηματικό κατάλογο.

Με την υπ' αριθ./05.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 – 19 του ν.3091/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος, ποσού 4.676,09€, πλέον πρόσθετων τελών, ποσού 5.611,31€, δη σύνολο 10.287,40€, λόγω μη υποβολής δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2009, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 779.348,79€. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή με τον υπ' αριθ./...../2017 χρηματικό κατάλογο.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. εκδόθηκαν βάσει της από 05/04/2017 έκθεσης ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....10.2016 εντολής.

Με την υπ' αριθ./05.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 4.676,09€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 5.611,31€, δη σύνολο φόρου 10.287,40€, λόγω μη υποβολής δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2010, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 779.348,79€. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή με τον υπ' αριθ./...../2017 χρηματικό κατάλογο.

Με την υπ' αριθ./05.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 4.676,09€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 5.611,31€, δη σύνολο φόρου 10.287,40€, λόγω μη υποβολής δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2011, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 779.348,79€. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή με τον υπ' αριθ./...../2017 χρηματικό κατάλογο.

Με την υπ' αριθ./05.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 4.676,09€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 5.611,31€, δη σύνολο φόρου 10.287,40€, λόγω μη υποβολής δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2012, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 779.348,79€. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή με τον υπ' αριθ./...../2017 χρηματικό κατάλογο.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. εκδόθηκαν βάσει της από 05/04/2017 έκθεσης ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....10.2016 εντολής.

Με τον υπ' αριθ. ID/2017 προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) των άρθρων 15 - 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010.

Με την υπ' αριθ. ID/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) των άρθρων 15 - 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011.

Με την υπ' αριθ. ID/2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) των άρθρων 15 - 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012.

Οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν βάσει του υπ' αριθ./.....04.2017 συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου (άρ. 28 ν.4174/2013) που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....10.2016 εντολής.

Με την υπ' αριθ. ID/2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 πρόστιμο, ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις του.

Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει του υπ' αριθ./.....04.2017 συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου (άρ. 28 ν.4174/2013) που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....10.2016 εντολής.

Με τον υπ' αριθ. ID/2017 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προκύπτει, κατ' αρχάς, κύριος φόρος, ποσού 26.867,44€ πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 32.240,93€, δη σύνολο φόρου 59.108,37€, λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων, καθώς η συνολική αξία των μεταβιβασθεισών μετοχών προσδιορίστηκε, βάσει ελέγχου, στο ποσό των 597.348,79€.

Ο ανωτέρω προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εκδόθηκε βάσει του υπ' αριθ./.....04.2017 συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου (άρ. 28 ν.4174/2013) που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....10.2016 εντολής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και τελών για τη χρήση του 2008.
- 2) Η φορολόγηση στην περιουσία πρέπει να ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ειδάλλως η φορολογία αντιβαίνει στις διατάξεις των άρθρων 78 §1 και 4 §§1, 5 του Συντάγματος. Η φορολόγηση της κατοχής ακίνητης περιουσίας πρέπει να συνδέεται με παραγωγή εισοδήματος.
- 3) Μη νόμιμες οι πράξεις λόγω παράλειψης της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της χώρας, παρά την υποχρέωσή της να προβεί το έτος 2009 στην επανεκτίμηση των καθορισμένων αντικειμενικών αξιών.
- 4) Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων. Ειδικότερα για το οικόπεδο που βρίσκεται στην περιοχή Άνω Σύρου, εκτάσεως 1.576,05 τ.μ. προσδιορίστηκε τιμή ζώνης 800 €/τ.μ. αντί του ορθού 650 €/τ.μ. και Σ.Α.Ο. 0,80 αντί του ορθού 0,25, για το ακίνητο επί της οδού στην Ερμούπολη Σύρου ο έλεγχος θεώρησε αυτό αποπερατωμένο ενώ δεν ήταν, κατά τους κρίσιμους χρόνους φορολογίας και για το αγροτεμάχιο που βρίσκεται στην περιοχή, εκτάσεως 4.134,30 τ.μ. αφενός προσδιορίστηκε Ειδική Βασική Αξία (Ε.Β.Α.) 7 €/τ.μ. αντί της ορθής Αρχικής Βασικής Αξίας (Α.Β.Α.) 6 €/τ.μ.οικόπεδο αφετέρου το εν λόγω ακίνητο μεταβιβάστηκε με το υπ' αριθ./.....11.2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Ερμουπόλης

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....».

Επειδή, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ΄ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α).... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» [ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΤΟΜΟΣ Β΄, σελ. 109, Ε. ΣΠΗΛΙΟΠΟΥΛΟΣ, 2010].

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,.... ι) λοιπές πληροφορίες. ... Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34...».

Επειδή, για τις υπ' αριθ. ID/2017 και ID/2017 πράξεις επιβολής προστίμου (του άρθρου 4 του ν.2523/1997) Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011 και 01/01/2012, αντίστοιχα, καθώς και την υπ' αριθ. ID/2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017, εκ παραδρομής, η φορολογική αρχή ανέγραψε στο σώμα αυτών τη φράση «(ΟΡΙΣΤΙΚΗ) ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ» αντί του ορθού «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ». Τούτο δε, προκύπτει από το γεγονός ότι αυτές δε φέρουν ημερομηνία έκδοσης και αριθμό απόφασης, παρά μόνον αριθμό ID ο οποίος αποδίδεται από το σύστημα ELENXIS για τεχνικούς λόγους, συνοδεύονταν, όπως προκύπτει και από τις με ημερομηνία/...../2017 συνταχθείσες εκθέσεις επίδοσης, από το υπ' αριθ./.....04.2017

σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και όχι από την οικεία έκθεση ελέγχου, στοιχεία απαραίτητα για την έκδοση πράξης ως οι διατάξεις του άρθρου 37 του ίδιου νόμου ορίζουν. Επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή στην από 29/06/2017 αντίκρουσή της επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται σε προσωρινούς προσδιορισμούς και επικείμενη έκδοση πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, οι ανωτέρω πράξεις, ως και ο υπ' αριθ. ID/2017 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, καθώς και ο υπ' αριθ. ID/2017 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου στην πραγματική αξία πώλησης μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα, κατά συνέπεια δεν δύνανται να προσβληθούν με ενδικοφανή προσφυγή.

Κατά συνέπεια, οι προαναφερθέντες προσωρινοί προσδιορισμοί φόρων και προστίμων **απαράδεκτως προσβάλλονται**.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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*».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.3634/2008 ορίζεται ότι: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε, εμπρόθεσμα, την υπ' αριθ./.....06.2008 δήλωση Ε.Τ.ΑΚ. και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι παραπάνω διατάξεις περί παραγραφής, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Ε.Τ.ΑΚ. για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2008 παραγράφηκε στις 31/12/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου για το έτος 2008, έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται ως νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται δεκτός για την υπ' αριθ./05.04.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.).

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

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 & 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του ΕΤΑΚ του έτους 2009 και ΦΑΠ των ετών 2010 – 2012, η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.3634/2008 και με το άρθρο 32 του ν.3842/2010, αντιστοίχως, 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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 4446/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το Δικαστήριο, εκτιμώντας την ύπαρξη έντονου δημόσιου συμφέροντος, συνισταμένου στην, κατά το δυνατόν, αποφυγή αιφνίδιας διακύμανσης των φορολογικών εσόδων του Κράτους υπό τις παρούσες δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες, έκρινε ότι η ακύρωση της παράλειψης της Διοίκησης να εκδώσει απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας πρέπει να αναδράμει στις 21.5.2015.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράλειψης της Διοίκησης να προβεί σε έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της χώρας, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, το αγροτεμάχιο, εκτάσεως 4.134,30 τ.μ., κείμενο στην περιοχή,

βρίσκεται, σύμφωνα με τη δήλωση στοιχείων ακινήτων της προσφεύγουσας, σε απόσταση 600 μέτρων από τον αιγιαλό και ως εκ τούτου, εφαρμόζεται η ειδική βασική αξία που καθορίστηκε με υπ' αριθ. 1039741/1161/00ΤΥ/Δ'/ΠΟΛ. 1068/03.04.2008 Α.Υ.Ο.Ο., ήτοι 7 €/τ.μ.

Επειδή, με το υπ' αριθ./....11.2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου Ερμουπόλης, η προσφεύγουσα μεταβίβασε την πλήρη κυριότητα του αγροτεμαχίου, εκτάσεως 4.134,30 τ.μ., κείμενου στην περιοχή και ως εκ τούτου δεν υφίστατο στην ακίνητη περιουσία της την 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012. Κατ' επέκταση η αξία των ακινήτων που υπόκειται σε φόρο ακίνητης περιουσίας μειώνεται κατά το ποσό των 44.650,44€ και ο οφειλόμενος φόρος κατά το ποσό των 267,90€, σε σχέση με την βάσει ελέγχου προσδιορισθείσα αξία και φόρο αντίστοιχα, για την 1^η Ιανουαρίου 2010, 2011 και 2012.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά και ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ουδέν άλλο στοιχείο προσκόμισε (συμβόλαια, σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, οικοδομική άδεια, τοπογραφικά κ.λπ.) από το οποίο να προκύπτει ο μοναδικός εντοπισμός και τα χαρακτηριστικά των ακινήτων για τον προσδιορισμό των παραμέτρων (Τιμή Ζώνης, συντελεστής αποπεράτωσης, Συντελεστής Αξιοποίησης Οικοπέδου) που καθορίζουν την αντικειμενική αξία αυτών, ώστε να τεκμηριώνεται το βάσιμο των ισχυρισμών της, περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, γίνεται μερικός αποδεκτός και μόνον ως προς μεταβιβασθέν με το υπ' αριθ./....11.2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Ερμουπόλης ακίνητο, ενώ προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τα λοιπά φορολογητέα ακίνητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 25/05/2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 – 19 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
2. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) των άρθρων 5 – 19 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

3. την τροποποίηση της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ,
4. την τροποποίηση της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., , και
5. την τροποποίηση της υπ' αριθ./05.04.2017 (ID/2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 – 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./05.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Ενιαίο Τέλος Ακινήτων	3.871,14 €	0,00 €	-3.871,14 €
Πρόσθετο τέλος λόγω ανακρίβειας	4.645,37 €	0,00 €	-4.645,37 €
Σύνολο για καταβολή	8.516,51 €	0,00 €	-8.516,51 €

Η υπ' αριθ./05.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ 2009

Ενιαίο Τέλος Ακινήτων	4.676,09 €
Πρόσθετο τέλος λόγω μη υποβολής	5.611,31 €
Σύνολο για καταβολή	10.287,40 €

Η υπ' αριθ./05.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΑΠ 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας	4.676,09 €	4.408,19 €	-267,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	5.611,31 €	5.289,83 €	-321,48 €
Σύνολο για καταβολή	10.287,40 €	9.698,02 €	-589,38 €

Η υπ' αριθ./05.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΑΠ 2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου

Φόρος Ακίνητης Περιουσίας	4.676,09 €	4.408,19 €	-267,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	5.611,31 €	5.289,83 €	-321,48 €
Σύνολο για καταβολή	10.287,40 €	9.698,02 €	-589,38 €

Η υπ' αριθ. /05.04.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΑΠ 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας	4.676,09 €	4.408,19 €	-267,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	5.611,31 €	5.289,83 €	-321,48 €
Σύνολο για καταβολή	10.287,40 €	9.698,02 €	-589,38 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.