



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ
ΠΟΣΟ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 09-05-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1144

**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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: 1) της ομόρρυθμης εταιρίας «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, 1^ο χλμ και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των υπ' αριθμ. πράξεων α) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.134,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 14.913,82€ β) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση, με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.134,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 14.913,82€, γ) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση με την οποία

επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.134,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 14.913,82€, δ) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση, με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.117,96€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 13.896,97€, ε) πράξη προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/97 για τη μη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 100 ευρώ στ) Πράξης Μερικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) για τη χρήση, με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 7.270,95€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.380,03€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής φόρου ύψους 8.650,98€. στ) Πράξης Μερικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων για τη χρήση με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 7.149,77€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 678,51€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής φόρου ύψους 7.828,28€. στ) πράξη προστίμου ΕΝΦΙΑ ύψους 3.635,48€ για το έτος ζ) πράξη προστίμου ΕΝΦΙΑ ύψους 3.574,88€ για το έτος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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 εταιρίας «.....», 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 την υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος φόρου ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα που υπάρχουν κατά την έως στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τον έλεγχο ότι ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέχει σημαντική ακίνητη περιουσία, ουδέποτε υπέβαλλε δηλώσεις ακίνητης περιουσίας και ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων για τις χρήσεις έως

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ακυρότητα λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων
2. Η φορολόγηση των ακινήτων της προσφεύγουσας επιχείρησης δε λαμβάνει υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό της
3. Παραβίαση του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου, αναφορικά με την αρχή της αναλογικότητας και της φοροδοτικής ικανότητας

4. Παράνομη η επιβολή προστίμων και πρόσθετων φόρων
5. Μη έκδοση προσωρινών πράξεων για τα πρόστιμα ΕΝΦΙΑ χρήσης και

Αναφορικά με τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 3842/2010 περί φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) ορίζεται ότι: «Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται η αξία, η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «**1.** Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6‰). **2.** Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε φόρο ακίνητα των νομικών προσώπων των περιπτώσεων ιβ', ιγ' και ιδ' του άρθρου 29, φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰). **3.** Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1‰) φορολογούνται: **α)** Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. **β)** Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. **γ)** Η αξία των υποκείμενων σε φόρο ακινήτων των περιπτώσεων η' και ια' του άρθρου 29 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τα ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰). ... **4.** Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για όλα τα ελεγχόμενα έτη, ο προσδιορισθείς με τη χρήση του συντελεστή 1‰ φόρος είναι μικρότερος του προσδιορισθέντος με βάση τα τετραγωνικά μέτρα των κτισμάτων (1,00€/τ.μ.). Συνεπώς οποιαδήποτε μείωση στις αντικειμενικές αξίες αυτών, ουδεμία μείωση θα επέφερε στο φόρο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1,2 ,3 και 5 Ν.4223/2013 «1.Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος , σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας ,...

3.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο....

..5.Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης..... »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.3 περ.γ υποπερ.γγ «ο συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.) , η συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου, καθώς και ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο), για τον υπολογισμό της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, λαμβάνονται όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν.1249/1982, ανεξάρτητα αν ο συντελεστής δόμησης που ισχύει για τα ακίνητα είναι διαφορετικός από το Σ.Α.Ο.....»

Επειδή και αναφορικά με τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα λόγους περί αντίθεσης των διατάξεων του ΕΝ.Φ.Ι.Α με τα άρθρα 4 παρ.1,5,17,20 και 78 του Συντάγματος καθώς και με τις διατάξεις του ευρωπαϊκού δικαίου και του άρθρου 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ αναφέρουμε ότι 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

Επειδή, ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ΕΝ.Φ.Ι.Α., απέβλεψε, επιτρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Ως προς τον λόγο περί εξαντλήσεως της φοροδοτικής ικανότητας επισημαίνουμε ότι κατά το αρ. 4§5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών [βλ. (Ολ) ΣτΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣτΕ 21116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.].

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 στη συγκεκριμένη περίπτωση για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ η διοίκηση υποχρεούται σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4223/2013, 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, με την ΠΟΛ. 1009/2016 αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξία των ακινήτων, με ισχύ από 21.05.2015.

Επειδή εξάλλου οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή κατά το άρθρο 4 § 5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, **δεν αποκλείεται** η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών [βλ. (Ολ)ΣτΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣτΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

Επίσης, κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (ΣτΕ 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.ά).

Ομοίως, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι άλλων φορολογουμένων που τυγχάνουν απαλλαγής, όταν αυτή προβλέπεται ρητά από τον ισχύοντα νόμο και τις πολυγραφημένες διαταγές που εκδίδονται κατ' εφαρμογή αυτού και η διαφορετική μεταχείριση στηρίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια και τις ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι παντελώς αβάσιμος, καθότι δεν υπάρχει η διάταξη νόμου που να προβλέπει τη διαφοροποίηση της φορολόγησης ανάλογα με τον σκοπό της επιχείρησης.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) που σύμφωνα με το αρ. 6 §2 του ν. 4223/2013, τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη Δήλωση ΕΝΦΙΑ» ετών και, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιούνται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ. Η μη υποβολή δηλώσεων στοιχείων ακινήτων, είχε ως αποτέλεσμα να μην εκδοθούν από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού (Εκκαθαριστικά), ετών (για ακίνητα την 1/1/....) και (για ακίνητα την 1/1/....)

Επειδή, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 58§2 του ν. 4174/2013 (50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση), είναι ανεξάρτητο από τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 53§1 του ίδιου νόμου.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 28 παρ 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: 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.

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 παρ. 14. : «Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3). Είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ο φορολογούμενος καλείται εγγράφως, προκειμένου να υποβάλει τις αντιρρήσεις του ή γενικά τις απόψεις του. Η διαδικασία αυτή δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου για διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 καθώς και πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί την πράξη επιβολής προστίμου που έχει εκδοθεί σε βάρος του

από την Φορολογική Διοίκηση, υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή στα πλαίσια της Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 63, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62 του ν. 4174/2013 : «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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. **Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στο υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ενώ γίνεται αναφορά στις διαπιστωθείσες παραβάσεις και στην έκδοση εξαιτίας αυτών πράξεων προσωρινού προσδιορισμού φόρου ΕΝΦΙΑ για το έτος ... και, δεν γίνεται αντίστοιχη αναφορά στην επιβολή προστίμων από τη μη υποβολή δηλώσεων Ε9, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να στερηθεί της δυνατότητας να προβάλλει ισχυρισμούς επί του θέματος αυτού με το υπ' αριθμ. υπόμνημά του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, με **i)** την ακύρωση των κατωτέρω πράξεων: α) πράξη προστίμου ΕΝΦΙΑ ύψους 3.635,48€ για το έτος β) πράξη προστίμου ΕΝΦΙΑ ύψους 3.574,88€ για το έτος, και **ii)** την επικύρωση των υπ' αριθμ. πράξεων α) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.134,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 14.913,82€ β) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση, με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.134,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 14.913,82€, γ) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.134,81€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 14.913,82€, δ)

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τη χρήση, με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 6.779,01€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.117,96€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 13.896,97€, ε) πράξη προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/97 για τη μη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 100 ευρώ στ) Πράξης Μερικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) για τη χρήση, με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 7.270,95€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.380,03€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής φόρου ύψους 8.650,98€. στ) Πράξης Μερικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων για τη χρήση με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 7.149,77€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 678,51€, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής φόρου ύψους 7.828,28€, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
75.217,69 €

1) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους

Διαφορά φόρου	6.779,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.134,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.913,82€

2) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους

Διαφορά φόρου	6.779,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.134,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.913,82€

3) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους

Διαφορά φόρου	6.779,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.134,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.913,82€

4) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους

Διαφορά φόρου	6.779,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.117,96€

5) Υπ' αριθ.πράξη μερικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων έτους

Διαφορά φόρου 7.270,95€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.380,03€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 8.650,98€**6) Υπ' αριθ. πράξη μερικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων έτους**

Διαφορά φόρου 7.149,77€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 678,51€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 7.828,28€

7) Πράξη προστίμου για μη υποβολή δήλωσης ΦΑΠ έτους αριθμ. : 100,00€

8) Πράξη προστίμου του αρ. 6§2 του ν. 4223/2013 έτους αριθμ.: 0,00€

9) Πράξη προστίμου του αρ. 6§2 του ν. 4223/2013 έτους αριθμ.: 0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.