



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 26-04-2017
Αριθ. Απόφασης: 1064

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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της του ..., με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού κατά της με αριθμ. .../...2016 οριστικής πράξης φόρου γονικής παροχής φορολογικής περιόδου 2001 και ης συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ....

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία ...-**2017** Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της **Δ.Ο.Υ.** ... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της . ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο παρέχων . ., βάσει του με αριθμ. .../2-3-2001 συμβολαίου, μεταβίβασε λόγω γονικής παροχής , στην κόρη του, . ., την ψιλή κυριότητα ενός ισόγειου καταστήματος που βρίσκεται στο Δήμο ..., και έχει πρόσοψη επί της οδού ... και ήδη και επί της ανωνύμου οδού, εμβαδού καθαρών μέτρων 158,814 τ.μ.

Σημειώνεται ότι το ανωτέρω κατάστημα, σύμφωνα με το αριθμ. .../2-3-2001, δημιουργήθηκε από την υψομετρική διαφορά της ... και η οποία προέκυψε εκ της εγκριθείσης από την Νομαρχία Θεσσαλονίκης, χωροταξικής μελέτης της Κοινότητας Τριανδρίας.

Με την αριθμ. .../2001 δήλωση γονικής παροχής και το συνυποβαλλόμενο σε αυτή φύλλο υπολογισμού της αξίας ακινήτου (έντυπο 2- επαγγελματική στέγη) προσδιορίστηκε η αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου στο ύψος των 60.880,77 € (20.745,124 δρχ).

Με την αριθμ. .../...-**2016 οριστική** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής έτους 2001, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 2.244,82 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 2.693,78 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης γονικής παροχής έτους 2001, ήτοι συνολικό ποσό 4.938,60 €.

Δυνάμει της με αριθμό .../17-12-2013 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κεφαλαίου στην με αριθμό καταχώρησης .../2001 και αριθμό φακέλου .../2001, δήλωση φόρου Γονικής Παροχής, βάσει του οποίου επαναπροσδιορίστηκε η αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου – καταστήματος στο ποσό των 79.154,97 € (26.972.057 δρχ.) και έγινε νέα εκκαθάριση του φόρου από την οποία προέκυψε διαφορά φόρου 2.244,82 €. Κατόπιν τούτου, απεστάλη, με συστημένη επιστολή, το με αριθμ. .../2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένο το με αριθμ. .../2016 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου γονικής παροχής, με την σημείωση όπως σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών

να παράσχει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σ' αυτό. Ενώ παρήλθε το ανωτέρω χρονικό διάστημα η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου
2. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης
3. Εσφαλμένος υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του καταστήματος

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου γονικής παροχής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **102 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001** στο οποίο ορίζεται ότι : «1. Το Δημόσιο εκπέμπει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, **μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση**, β)....».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα όμως με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012...».

Με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ Α'81/05-04-2013) σύμφωνα με τις οποίες οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων παρατείνεται για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως 31-12-2013.

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά

τη δημοσίευση του νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου γονικής παροχής και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και εσφαλμένου προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ορίζεται ότι : «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο, της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα εμπορικότητα δρόμου, πατάρι, υπόγειο, για τα αγροκτήματα καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπ. των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1149/1994, βάσει της οποίας τροποποιήθηκαν, βελτιώθηκαν και κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα, ορίζεται ότι : «1. Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, καθώς και στη φορολογία αυτόματου υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.), εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης και μόνο αν αυτά (ακίνητα) βρίσκονται σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο σύστημα.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε δώδεκα κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από:

- α) την οικοδομική άδεια ανέγερσης του,
- β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και
- γ) τον τίτλο κτήσης του.

.....

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:
α).....

Β) Με το έντυπο 2 υπολογίζεται η αξία της επαγγελματικής στέγης στο ισόγειο ή υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων - καταστημάτων.

2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κάθε δήμος ή κοινότητα χωρίζεται σε επιμέρους ζώνες για τις οποίες ορίζεται τιμή ζώνης (Τ.Ζ.), συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ) των δρόμων της, συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ), συντελεστής συμμετοχής οικοπέδου (Σ.Σ.Ο.) και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.). Τα στοιχεία αυτά αναγράφονται στους πίνακες τιμών, ενώ οι ζώνες και οι συντελεστές αξιοποίησης οικοπέδων απεικονίζονται και στις πινακίδες (χάρτες) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Αν το ακίνητο του οποίου πρέπει να προσδιορίσουμε τη φορολογητέα αξία έχει πρόσοψη σε δρόμο, ή σε δρόμους από τον άξονα των οποίων διέρχεται το όριο δύο ή περισσότερων κυκλικών ζωνών, ανεξάρτητα αν οι δρόμοι αυτοί αποτελούν όριο δήμων ή κοινοτήτων ή οικισμών, λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών. Αν έχει πρόσοψη σε γραμμική ζώνη λαμβάνεται η τιμή της γραμμικής αυτής ζώνης. Σε περίπτωση που έχει προσόψεις σε δύο γραμμικές ζώνες λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών τούτων. Αν έχει προσόψεις σε γραμμική και κυκλική ζώνη λαμβάνεται η μεγαλύτερη τιμή. Την τιμή της γραμμικής ζώνης λαμβάνουν μόνο τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη (άνοιγμα-πόρτα, παράθυρο ή προθήκη) στο δρόμο στον οποίο αναπτύσσεται η γραμμική ζώνη.

Τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, σε αίθριο, σε στοά ή βρίσκονται σε υπόγειο χώρο χωρίς άνοιγμα στο δρόμο, δεν ανήκουν στη γραμμική ζώνη. Ως προσόψεις ενός ακινήτου θεωρούνται οι πλευρές του που έχουν άνοιγμα (παράθυρο, πόρτα, ή προθήκη) σε δρόμο, στοά ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου. Προκειμένου για οικόπεδο, ως προσόψεις θεωρούνται οι πλευρές του που συνορεύουν με κοινόχρηστους χώρους.

Επειδή, περαιτέρω κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της ανωτέρω απόφασης ορίζεται ότι : « Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 2 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης,

το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωση της.

Η φορολογητέα αξία επηρεάζεται ανάλογα με το που έχει πρόσοψη η επαγγελματική στέγη. Η πρόσοψη λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 2 της απόφασης αυτής. Για το σκοπό αυτό εφαρμόζονται συντελεστές αυξομείωσης.

Έτσι, αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη:

α)

β) Σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία ή αποκλειστικά σε πλατεία, κατά την έννοια της παραγράφου 9 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 1,08

.....

Για τον εφαρμοστέο συντελεστή εμπορικότητας (Σ.Ε.) ορισμένης επαγγελματικής στέγης λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές εμπορικότητας (Σ.Ε.) των δρόμων που περιβάλλουν το οικόπεδο, στο οποίο βρίσκεται η επαγγελματική στέγη. Για το Σ.Ε. καθενός από τους δρόμους ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

.....

Ως Συντελεστής Εμπορικότητας (Σ.Ε.) λαμβάνεται:

α) Για επαγγελματική στέγη, που βρίσκεται στο ισόγειο ή υπόγειο:

αα) Αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο Σ.Ε. του δρόμου τούτου.

αβ) Αν η επαγγελματική στέγη έχει πρόσοψη σε δύο ή περισσότερους δρόμους, ως Σ.Ε. λαμβάνεται ο μεγαλύτερος από αυτούς που ισχύουν μεταξύ των δρόμων.....

Ο συντελεστής ορόφου συναρτάται με τον όροφο, στον οποίο βρίσκεται η επαγγελματική στέγη και με το συντελεστή εμπορικότητας (Σ.Ε.) του δρόμου (ή των δρόμων), στον οποίο έχει πρόσοψη (ή προσόψεις) η επαγγελματική στέγη.

Οι συντελεστές ορόφου καθορίζονται ως ακολούθως:

α) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται στο ισόγειο, ο συντελεστής ορόφου είναι 1,00 x Σ.Ε.»

Επειδή περαιτέρω, κατ' εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίστηκε ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό, εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή κατά το άρθρο 17 του ν. 2690/1999 9Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης πάσχει, καθώς απουσιάζουν παντελώς οποιαδήποτε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να αιτιολογήσουν την επιβολή του φόρου. Ο ανωτέρω ισχυρισμός όμως δεν ευσταθεί, καθότι στην ενότητα 3 και στην παράγραφο 2 της 6^{ης} σελίδας της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι ενώ το επίδικο κατάστημα έχει πρόσοψη επί των οδών και Ανωγύμου οδού, όπως προκύπτει άλλωστε από το σχετικό με αριθμ. .../2001 συμβόλαιο γονικής παροχής, εντούτοις στην με αριθμ. .../2001 δήλωση φόρου γονικής παροχής δηλώθηκε ότι αυτό έχει πρόσοψη επί των

οδών ..., . . και Ανωνύμου οδού. Εξάλλου, από τον χάρτη προσδιορισμού της αξίας αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών, σε συνδυασμό και με τους πίνακες τιμών, προκύπτει ότι, το εν λόγω ακίνητο έχει πρόσοψη σε δρόμο, από τον άξονα του οποίου διέρχεται το όριο δύο κυκλικών ζωνών, ήτοι Α και Δ, οι οποίες είχαν κατά το έτος 2001, τιμή ζώνης 260.000 δρχ. και 240.000 δρχ., αντίστοιχα. Συνεπώς, με βάση τα οριζόμενα στην ανωτέρω απόφαση, λαμβάνεται ως τιμή ζώνης η μεγαλύτερη τιμή μεταξύ των δύο αυτών κυκλικών ζωνών, ήτοι η τιμή 260.000 δρχ. Αξίζει επίσης να σημειωθεί, ότι η πρόσοψη του καταστήματος λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ.3 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ.1149/1994 του Υπουργείου Οικονομικών, δηλ. οποιοδήποτε άνοιγμα-πόρτα, παράθυρο ή προθήκη στο δρόμο.

Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό, από τον έλεγχο, της αντικειμενικής αξίας του καταστήματος υπολογίστηκε και αυξημένος συντελεστής εμπορικότητας με τιμή 1,2 αντί του συντελεστή 1 που αναγράφκε στο υποβαλλόμενο με την .../2001 δήλωση φόρου γονικής παροχής .

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη, την πραγματική θέση του ακινήτου, προέβη στην σύνταξη νέου φύλλου υπολογισμού αξίας του ανωτέρω καταστήματος σύμφωνα με τα οποία η αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε στο ποσό των 60.880,77 € (26.972.057 δρχ.).

Κατ'εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης της φορολογουμένης, κοινοποιήθηκε το με αριθ. .../2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου γονικής παροχής, με τη σημείωση, να εκθέσει τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτό, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Με τον τρόπο αυτό, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα, αφενός να ενημερωθεί πλήρως και να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο της υπόθεσης, και αφετέρου, να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου στα πλαίσια του δικαιώματος δικαστικής της προστασίας. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, έλαβε γνώση του φακέλου της υπόθεσης, πριν την εκπνοή της εικοσαήμερης προθεσμίας, διαμέσου του εξουσιοδοτημένου δικηγόρου της, αλλά εντούτοις, δεν κατέθεσε οποιαδήποτε αντίρρηση για τα προσωρινά αποτελέσματα και συνεπώς οι προβαλλόμενοι λόγοι περί παντελούς έλλειψης αιτιολογίας της πράξης και περί στέρησης του δικαιώματος έννομης προστασίας της, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και το φωτογραφικό υλικό που προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προκύπτουν ότι το συγκεκριμένο ακίνητο έχει είσοδο από την οδό Δαγκλή και πρόσοψη, υπό την έννοια ανοίγματος, παραθύρου, πόρτας και στους τρεις δρόμους, ήτοι ..., και Ανωνύμου οδού.

Επειδή το συγκεκριμένο ακίνητο, σύμφωνα με το χάρτη του προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών, έχει πρόσοψη στην οδό Δαγκλή από τον άξονα της οποίας διέρχεται το όριο δύο κυκλικών ζωνών, ήτοι, της Α και Δ.

Επειδή σύμφωνα με τον πίνακα τιμών ζώνης οι ζώνες Α και Δ είχαν κατά το χρόνο φορολογικής υποχρέωσης είχαν τιμές 260.000 δρχ και 240.000 δρχ., αντίστοιχα.

Επειδή η οδός επί της οποίας έχει εισοδο το ακίνητο έχει την εμπορική τιμή 1 και όχι 1,20 όπως εσφαλμένα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθμ./...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . με Α.Φ.Μ., ως προς τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ως κάτωθι :

ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΙ	ΤΙΜΗ
Τιμή ζώνης	260.000 δρχ.
Συντελεστής πρόσοψης	1,08
Συντελεστής ορόφου	1
Επιφάνεια	158,82
Συντελεστής επιφάνειας	0,90
Συντελεστής παλαιότητας	0,80
Συνολική αντικειμενική αξία ακινήτου	32.109.592 δρχ. χ 7/10=22.476.715 δρχ. ή 65.962,48

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής για το έτος 2001

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία γονικής παροχής	60.880,77	79.154,97	65.962,48
Προγενέστερες Δωρεές γονικής παροχής	0,00	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	60.880,77	79.154,97	65.962,48
Αναλογών φόρος (βάσει των διατάξεων ν.2579/1998)	1.985,36	4.230,18	2.366,48
Φόρος που έχει καταβληθεί	1.985,36	1.985,36	1.985,36
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		2.244,82	381,12
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		2.693,78	457,34
Σύνολο για καταβολή		4.938,60	838,46

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.