



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 21/06/2016

Αριθμός απόφασης 688

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630  
**Τηλέφωνο** : 2313-333252  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. 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 ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανή προσφυγή της..... κατά α) της υπ'αριθμ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων, για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 και β) υπ'αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων της παρ.4 του άρθρου 16 του Ν.3634/2008, για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις υπ' αριθμ. α) ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 και β) την υπ'αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων της παρ.4 του άρθρου 16 του Ν.3634/2008, για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 της Δ.Ο.Υ. .... των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις από ..... απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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 με αριθμ..... προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 ενιαίο τέλος ακινήτων ποσού 2.004,90€,πλέον πρόσθετο τέλος λόγω μη υποβολής 2.405,88 € ήτοι συνολικού ποσού 4.410,78 €.
- Με την με αριθμ..... προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009, πρόστιμο ποσού 1.500,00€ λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από την παρ.1 του άρθρου 12 του ν.3634/2008 δήλωσης ενιαίου τέλους ακινήτων ,που επισύρει τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 16 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα κυπριακή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης αγόρασε, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στις 15-09-2008 με το υπ' αριθμόν ..... συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ....., ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 6.401τ.μ., που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή ..... και ειδικότερα στη θέση ..... του δημοτικού διαμερίσματος ..... του ομώνυμου Δήμου. Η ελεγχόμενη ιδιοκτησία βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού χωρίς ειδικούς όρους δόμησης, είναι άρτια και οικοδομήσιμη, μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενη, εκτός Γ.Π.Σ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό και στον αιγιαλό.

Μολονότι είχε υποχρέωση, δεν υπέβαλε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 δήλωση ενιαίου τέλους ακινήτων, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 του νόμου 3634/2008.

Σύμφωνα με τις διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (άρ. 41 & 41<sup>α</sup> του ν. 1249/1982), η κρίνόμενη περιοχή εντάχθηκε στο σύστημα αυτό στις 29-11-1999 και ο υπολογισμός της αξίας τους γίνεται, κατ' εφαρμογή της ΑΥΟ 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30-12-98, με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ (Προσδιορισμός αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης).

Όπως προκύπτει από το έντυπο ΑΑ – ΓΗΣ (για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών), η αξία της ακίνητης περιουσίας της ελεγχόμενης κυπριακής εταιρείας είναι, κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους, η παρακάτω:

| Ελεγχόμενο Έτος | Συνολική Αξία Ακίνητης Περιουσίας | Απαλλασσόμενη Αξία | Φορολογητέα Αξία |
|-----------------|-----------------------------------|--------------------|------------------|
| 2009            | 334.149,49 €                      | 0,00 €             | 334.149,49 €     |

Με βάση τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε για το ελεγχόμενο οικ.έτος 2009 δήλωση ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του νόμου 3634/2008 και συνεπώς επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 11 του νόμου 3634/2008 τέλος με συνυπολογισμό των κυρώσεων του άρθρου 1 του νόμου 2523/1997 καθώς και το προβλεπόμενο από την παράγραφο 4 του άρθρου 16 του νόμου 3634/2008 αυτοτελές πρόστιμο για το έτος 2009 σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4174/2013 με την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και πράξης επιβολής προστίμου.

| Έτος | Επιφάνεια Κτίσματος | Ε.Τ. Κτίσματος βάσει m <sup>2</sup> | Αξία Κτίσματος | Ε.Τ. Κτίσματος βάσει Αξίας | Αξία Αγρού   | Ε.Τ. Αγρού | Οφειλόμενο Ε.Τ.ΑΚ. |
|------|---------------------|-------------------------------------|----------------|----------------------------|--------------|------------|--------------------|
| 2009 |                     |                                     |                |                            | 334.149,49 € | 2.004,90 € | 2.004,90 €         |

| Έτος | Οφειλόμενο Ε.Τ.ΑΚ. | Πρόσθετο τέλος μη υποβολής δήλωσης | Σύνολο     |
|------|--------------------|------------------------------------|------------|
| 2009 | 2.004,90 €         | 2.405,88 €                         | 4.410,78 € |

Επιπλέον, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009, επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 16 του νόμου 3634/2008 όπως αυτό ισχύει, αυτοτελές πρόστιμο 1.500,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας ως λόγους τους παρακάτω :**

- Νομική πλημμέλεια ως προς την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων
- Παραβίαση του εσωτερικού, του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου
- Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων
- Παραβίαση των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας
- Παραβίαση της συνταγματικής αρχής απαγόρευσης της διπλής φορολογίας
- Παραβίαση των υποχρεώσεων της διοίκησης αναφορικά με την ορθή διοικητική συμπεριφορά.

## Ως προς τους παραπάνω προσβαλλόμενους λόγους της υπό εξέταση προσφυγής

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει :

«1.Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:  
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου ».

**Επειδή** με το άρθρο 8 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) θεσπίζεται η υποχρέωση του φορολογούμενου για τον ορισμό εκπροσώπου με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα. Όπως αναφέρει η αιτιολογική έκθεση του νόμου, με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα και έχει υποχρέωση καταβολής φόρου ή κάποια άλλη φορολογική κατοικία στην Ελλάδα προκειμένου ο φορολογούμενος και η διοίκηση να μπορούν να επικοινωνούν και να συνεργάζονται με τον αποτελεσματικότερο τρόπο. Με την παράγραφο 2 εισάγεται εξαίρεση από την παράγραφο 1, σύμφωνα με την οποία για την εκπροσώπηση για σκοπούς Φ.Π.Α. φορολογουμένου ,ο οποίος δεν έχει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα ,ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α.

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1283/30.12.2013 «1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο. 2. Το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος, ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου. 3. Τα πρόσωπα της παρ. 1 της παρούσας ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της σχετικής για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωσης, συνυποβάλλοντας υποχρεωτικά το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του. 4. Σε περίπτωση αλλαγής φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας. 5. Όταν οι παραπάνω δηλώσεις, δεν υποβάλλονται από το φορολογούμενο αλλά από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται και σχετική προς τούτο εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη. Επίσης, με τις

ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας. 6. Φορολογικός εκπρόσωπος που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της συγκεκριμένης εκπροσώπησης, υποβάλλει στην περίπτωση αυτή και μόνο, στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» όταν ο φορολογούμενος, δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του. 7. Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση, το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.

**Επειδή** την 13/11/2015 δηλώθηκε από την προσφεύγουσα με την με αριθμό ..... δήλωση στην Δ.Ο.Υ.....ο.....με ΑΦΜ.....ως **φορολογικός εκπρόσωπος** της ίδιας σύμφωνα με το άρθρο 8 του ΚΦΔ (ισχύς από 01/01/2014).

**Επειδή**, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣΤΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

**Επειδή**, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Εν προκειμένω σε κάθε περίπτωση εφόσον περιήλθαν σε γνώση της προσφεύγουσας τα αποτελέσματα του ελέγχου και υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ..... σε απάντηση του με αριθμ..... Σημειώματος Ελεγκτικών Διαπιστώσεων το υπ' αριθμ..... υπόμνημα αντιρρήσεων – αμφισβητήσεων αλλά και την με αρ.πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή ο ισχυρισμός περί ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης λόγω νομικής πλημμέλειας ως προς την κοινοποίηση αυτής απορρίπτεται ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η νομοθεσία περί ΕΤΑΚ πάσχει αντισυνταγματικότητα, στον βαθμό που αφενός δεν λαμβάνει υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων, όπως υπαγορεύουν τα άρθρα 4 παρ. 1 & 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, αφετέρου υπολογίζεται βάσει της αξίας της ακίνητης περιουσίας και όχι του ετήσιου εισοδήματος που προέρχεται από αυτήν, όπως δήθεν όφειλε, σύμφωνα με τις πάγιες θέσεις της Διοικητικής Επιστήμης και τη νομολογία τόσο του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου της Γερμανίας όσο και του Γαλλικού Συνταγματικού Συμβουλίου.

**Επειδή**, 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**, σε κάθε περίπτωση, ο νομοθέτης με την επιβολή του ΕΤΑΚ επί της περιουσίας, απέβλεψε, επιπρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή κάθε αυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 1972/2012, ΣΤΕ 3343/2013). Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον νόμο περί ΕΤΑΚ ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικού φόρου, της ύπαρξης (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβάρυνσης.

**Επειδή**, άλλωστε, οι παρατιθέμενες από την προσφεύγουσα αποφάσεις του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου της Γερμανίας και του Γαλλικού Συνταγματικού Συμβουλίου, ως εφαρμόζουσες διατάξεις της γερμανικής και γαλλικής, αντιστοίχως, νομοθεσίας περί φορολογίας κεφαλαίου, ουδεμία επιρροή μπορούν να ασκήσουν στην κρινόμενη υπόθεση.

**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 ΕΤΑΚ η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 3634/2008, 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. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο επιβληθείς σε βάρος της φόρος αντίκειται στην κατ' άρθρ. 17 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή περί προστασίας της ιδιοκτησίας, στον βαθμό που η εξοντωτική, δυσανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητά της, φορολόγηση, οδηγεί σε δήμευση της περιουσίας της και σε ουσιαστική παρεμπόδιση της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

**Επειδή**, ωστόσο, 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**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η κατοχυρωμένη από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή της απαγόρευσης της διπλής

φορολόγησης, στο μέτρο που, εκτός της προσβαλλομένης, κοινοποιήθηκαν και άλλες πράξεις φορολογίας ακινήτου για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013.

**Επειδή**, ωστόσο, το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης ορίζεται ως η κατ' επανάληψη φορολογία του ίδιου προσώπου για το ίδιο αντικείμενο φόρου και για το ίδιο χρονικό διάστημα (έτσι Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Ε' Έκδοση, σ. 193) και συνεπώς, δεν συντρέχει επί φορολόγησης του αυτού ακινήτου για διαφορετικές χρήσεις.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, και αν ακόμη συνέτρεχε εν προκειμένω διπλή φορολόγηση, βάσει δικαστηριακής και διοικητικής νομολογίας γίνεται δεκτό ότι η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί, όμως, συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτήν νόμο και, ως εκ τούτου, όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας (ΣτΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 και Γνωμ. ΝΣΚ 634/2012, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με τη με αριθ. ΠΟΛ. 1083/11-4-2013 εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επικαλείται το εγχειρίδιο με τον τίτλο «Οδηγός Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς» (Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα 2012) ως πηγή δικαίου, η παραβίαση των κανόνων της οποίας πρέπει να επισύρει την ακύρωση της προσβαλλόμενης με την παρούσα προσφυγή πράξης. Ωστόσο, πρόκειται για κείμενο που στερείται κανονιστικού χαρακτήρα, στον βαθμό που δεν αποτελεί ούτε τυπικό νόμο του κράτους ούτε κανονιστική πράξη της Διοίκησης, παρά αρθρώνεται υπό μορφή οδηγιών και συστάσεων ορθής διοικητικής συμπεριφοράς, η παραβίαση των οποίων δεν επενεργεί από μόνη της στο κύρος της εκδοθείσας πράξης. Είναι άλλο δε το ζήτημα ότι στο εγχειρίδιο αυτό ενδέχεται να ενσωματώνονται και αρχές του διοικητικού δικαίου με κανονιστική ισχύ, οι οποίες, ωστόσο, με τον παρόντα λόγο προσφυγής δεν εξειδικεύονται, πλην της αρχής της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή**, όσον αφορά ειδικότερα τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, πολλώ δε μάλλον όταν πρόκειται για καταλογισμό βάσει δήλωσης του υπόχρεου, όπως εν προκειμένω, οπότε και η επιβολή του φόρου γίνεται κατά δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.

**Επειδή**, σύμφωνα με το Ν. 3634/2008 (Φ.Ε.Κ. Α 9/29.01.2008) :

Άρθρο 5 Αντικείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων:

Από το έτος 2008 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται ενιαίο τέλος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία για την εφαρμογή του νόμου αυτού περιλαμβάνονται: α) το δικαίωμα της

πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί ακινήτων. Ακίνητα θεωρούνται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι σύμφωνα με τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικα.....

#### Άρθρο 6 Υποκείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων :

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξαρτήτως των μεταβολών που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. Υπόχρεοι σε τέλος είναι: 1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι: α) Ο αποκτών το ακίνητο από την ημερομηνία σύσταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.....

#### Άρθρο 7 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων:

1. Για τον υπολογισμό του ενιαίου τέλους ακινήτων λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. 2. Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), στις λοιπές περιπτώσεις.....

#### Άρθρο 10 Αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία:

Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του τέλους αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία είναι αυτή της φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου. "Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο."

\*\*\* Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 10 προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ. 30 Ν.3697/2008, ΦΕΚ Α 194/25.9.2008. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2008.

#### Άρθρο 11 Υπολογισμός του τέλους:

Η ακίνητη περιουσία κάθε προσώπου φορολογείται χωριστά. Α. Φυσικά Πρόσωπα.....

"Β. Νομικά Πρόσωπα Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6%)..... Το τέλος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτίρια....."

\*\*\* Η περ. Β' αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 3 παρ.3 Ν.3808/2009, ΦΕΚ Α 227/10.12.2009. Με τις παρ.5-7 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: "5. Οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3634/2008, όπως τροποποιούνται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, εφαρμόζονται από το έτος 2009 και για κάθε επόμενο έτος, για ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε νομικά πρόσωπα, την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. 6. Ειδικά για το έτος 2009 τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης Β' του άρθρου 11 του ν. 3634/2008, όπως τροποποιείται με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, υποβάλλουν συμπληρωματική δήλωση μέχρι 26 Φεβρουαρίου 2010 και καταβάλλουν το τέλος αυτό σε τρεις ίσες διμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη ημέρα, για τις δημόσιες υπηρεσίες, των διμήνων που ακολουθούν. Το ποσό της κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή και την είσπραξη της έκτακτης εισφοράς και του Ενιαίου Τέλους Ακίνητης Περιουσίας, όπως αναπροσαρμόζεται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα."

#### Άρθρο 12 Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία υποβολής:

1. Κάθε νομικό πρόσωπο που έχει ακίνητο την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση ενιαίου τέλους ακίνητης περιουσίας μέχρι και τη 15<sup>η</sup> Μαΐου του οικείου έτους. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, με αρχή το



ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να παρατείνεται η προθεσμία που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο.

2. Η δήλωση υποβάλλεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο που έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν.....

#### Άρθρο 13 Βεβαίωση του τέλους:

1. Ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο. Υ) βεβαιώνει το τέλος, αρχικό ή πρόσθετο που προκύπτει: α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται, β) βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. 2. Για τη βεβαίωση του τέλους ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ συντάσσει χρηματικό κατάλογο το αργότερο εντός τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους φορολογίας..... 4. Για τη βεβαίωση του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι παράγραφοι 4 έως και 9 του άρθρου 74 του ν. 2238/ 1994 (ΦΕΚ 151 Α').

#### Άρθρο 14 Διαδικασία βεβαίωσης του τέλους Παραγραφή – Ατέλειες:

"1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά."

\*\*\* Η παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ. 30 Ν.3697/2008, ΦΕΚ Α 194/25.9.2008. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2008. 2. 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. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης.

#### Άρθρο 15 Καταβολή του τέλους:

1. Για τα νομικά πρόσωπα το τέλος που αναλογεί καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των διμήνων που ακολουθούν. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή της πρώτης δόσης, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα..... 3. Το ενιαίο τέλος ακινήτων δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων.

#### Άρθρο 16 Πρόσθετοι φόροι:

1. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των νομικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 15, 22, 23 και 24 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), όπως ισχύουν....." 4. Στα νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν υπέβαλαν αρχικές δηλώσεις ενιαίου τέλους ακινήτων μετά από παρέλευση τριών (3) μηνών

από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται σε χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και η οποία καταχωρείται και κοινοποιείται αρμοδίως. \*\*\*\* Η παρ.4,όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 6 παρ.7 Ν.3763/2009, ΦΕΚ Α 80, αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρου 54 Ν. 3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010.Ι Ισχύς από την 1η Ιανουαρίου 2009.

**Επειδή** σύμφωνα με το Ν. 1249/1982 (Φ.Ε.Κ. Α 43/05.04.1982)

Άρθρο 41 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων:

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή 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 η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα". \*\*\*Το δεύτερο εδάφιο αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α 127).Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού 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.

"Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών".

\*\*\*Το εντός " " τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 18 του άρθρου 14 του Ν. 1882/1990 ΦΕΚ Α 43 (διόρθ. σφαλμ. στο ΦΕΚ Α 51). 2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

"Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων". \*\*\*Το εντός " " τελευταίο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 8 του άρθρου 24 του Ν. 1828/1989 (Α 2), "γ) η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων". \*\*\*Η εντός " " περ. γ` προστέθηκε ως άνω με την παρ. 11 του άρθρου 14 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α 43). "3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων". " Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα." \*\*\* Η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α 127), το δε εντός " " τελευταίο εδάφιο αυτής που προστέθηκε με την παρ.10 άρθρου 14 Ν. 1882/1990 αντικαταστάθηκε ως άνω με την

παρ. 3 άρθρ.13 Ν.2579/1998, Φ.Ε.Κ. Α 31/17.2.1998.....

Άρθρο 41 Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης:

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α'). 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ. 118/1973. 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό. 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώριση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα, που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές. γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. \*\*\* Το άρθρο 41α προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.10 Ν.2386/1996.

**Επειδή,** στην ΠΟΛ 1061/14.05.2010 ορίζεται ότι : «Άρθρο 54 και Άρθρο 55 Πρόστιμο Ενιαίου Τέλους Ακινήτων νομικών προσώπων και Μεταβατική Διάταξη Άρθρο 54 Με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 3842/2010 τροποποιείται η παράγραφος 4 του άρθρου 16 του ν. 3634/2008, όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 7 του άρθρου 6 του ν. 3763/2009 «Ενσωμάτωση Οδηγιών 2006/98/ΕΚ, 2008/8/ΕΚ και 2007/74/ΕΚ, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. 80Α'/27-05-2009). Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 7 του άρθρου 6 του ν. 3763/2009 επιβαλλόταν αυτοτελές πρόστιμο ύψους 5.000,00€ στα νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπέβαλαν αρχικές δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009 μετά την παρέλευση τριών (3) μηνών από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ωστόσο, με δεδομένο ότι το ύψος του εν λόγω προστίμου ήταν αντίθετο με την αρχή της αναλογικότητας και σε πολλές περιπτώσεις ήταν δυσανάλογο με το ποσό του αναλογούντος φόρου, με το άρθρο 54 του ν. 3842/2010 τροποποιήθηκε το ποσό του προστίμου αυτού. Ειδικότερα, το ποσό του προστίμου περιορίστηκε στα 1.500,00€ και επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπέβαλαν αρχικές δηλώσεις Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009 μετά από την παρέλευση τριών (3) μηνών από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Για την επιβολή του προστίμου χρονικό σημείο αφετηρίας αποτελεί η επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009, συμπεριλαμβανομένης της παράτασης που δόθηκε με τη με αριθ. πρωτ. 1048938/254/0013/14-05-2009 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ΠΟΛ.1064/14.5.2009. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του Προϊστάμενου της αρμόδιας

Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης. Η απόφαση αυτή καταχωρείται και κοινοποιείται αρμοδίως. **Τονίζεται ότι η επιβολή του προστίμου αυτού είναι ανεξάρτητη από πρόσθετους φόρους ή αυτοτελή πρόστιμα που θα επιβληθούν μετά την υποβολή της εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης.**

**Επειδή** σύμφωνα με το Ν. 2523/1997 (Φ.Ε.Κ. Α 179/11.09.1997)

Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) .....β) .....γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».....

Άρθρο 2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς:

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. "Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης". \*\*\* Το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με το άρθρο 14 Ν.3763/2009, ΦΕΚ Α 80/27.05.2009.....3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του..... «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α)..... και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος .....\*\*\* Η παρ.4 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρου 26 Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011. Με την παρ.2 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: " 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού".....

Άρθρο 3 Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα :

Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου.....

Εν προκειμένω ορθώς επιβλήθηκε ενιαίο τέλος ακινήτων και το προβλεπόμενο από τον ίδιο νόμο αυτοτελές πρόστιμο, καθώς η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 δήλωση ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του νόμου 3634/2008 για το οποίο επιβάλλεται το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 11 του νόμου 3634/2008 τέλος με συνυπολογισμό των κυρώσεων του άρθρου 1 του νόμου 2523/1997, καθώς και το προβλεπόμενο από την παράγραφο 4 του άρθρου 16 του νόμου 3634/2008 αυτοτελές πρόστιμο για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4174/2013 με την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και πράξης επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ..... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων και αυτοτελούς προστίμου ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της  
.....

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ  
ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

➤ **ΕΝΙΑΙΟ ΤΕΛΟΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ (ΕΤΑΚ) - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2009**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                       | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|-------------------------------|---------|------------|-----------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ              |         | 334.149,49 | 334149,49 |
| ΕΝΙΑΙΟ ΤΕΛΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ         |         | 2.004,90   | 2.004,90  |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΜΗ<br>ΥΠΟΒΟΛΗΣ |         | 2.405,88   | 2.405,88  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                 |         | 4.410,78   | 4.410,78  |

➤ **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΝΙΑΙΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ – ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2009**

**ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 1.500,00 €**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).