



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

27-5-2016

Αριθμός απόφασης:

1982

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκουκατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2001, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2003, της υπ' αριθμ.

.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2004, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2005, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2006, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2007, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2008, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2001, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2003, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2004, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2005, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2006, την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2007 και την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2008, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2001, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 1.418,62 και ποσό πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 1.702,34, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ποσό ευρώ 3.120,96.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2003, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 2.186,43 και ποσό πρόσθετου

φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 2.623,72, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ποσό ευρώ 4.810,15,

Με την με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2004. με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 322,10 και ποσό πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 386,52 ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ποσό ευρώ 708,62,

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2005, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 1116,73 και ποσό πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 140,08 ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ποσό ευρώ 256,81.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2006, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 130,06 και ποσό πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 156,07, ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ποσό ευρώ 286,13

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2007, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 1799,40 και ποσό πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ευρώ 2159,28 ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ποσό ευρώ 3.958,68.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Άρθρα 05-21 Ν. 3634/2008) (Ε.Τ.ΑΚ.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα ακίνητα της 01.01.2008, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ενιαίου τέλους ακινήτων ευρώ 98,70 και ποσό πρόσθετου φόρου ευρώ 118,44 ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου ποσό ευρώ 217,14,

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

1ος λόγος: «Αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

2ος λόγος: «Η ανυπαρξία της παράβασης».

3ος λόγος: «Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης»:

(3α) «Μη υπογραφή των πρωτότυπων οριστικών πράξεων προσδιορισμού διορθωτικού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ενιαίου τέλους ακινήτων - και μη υπογραφή των οικείων Εκθέσεων».

(3β) «Μη κοινοποίηση φύλλων υπολογισμού», «Υποχρέωση αιτιολογίας», «Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου», «Το Δικαίωμα Προηγούμενης Ακρόασης», «Το αναιτιολόγητο των καταλογιστικών πράξεων».

(3γ) «Η ορθή άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20, παρ. 2 του Συντάγματος», «Υποχρέωση Αιτιολογίας».

(3δ) «Η μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Κ.Φ.Δ)».

4ος λόγος: «Ως προς την παραγραφμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει τις διαχειριστικές χρήσεις 2001, 2003 και 2004 και να εκδώσει γι' αυτές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας

καθώς και να ελέγξει τη διαχειριστική χρήση 2008 και να εκδώσει γι' αυτή οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων».

5ος λόγος: «Το ανατιολόγητο, νόμω και ουσία αβάσιμο των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου ιδίως ως προς τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων».

(5α) «Ο πλημμελής, νόμω και ουσία αβάσιμος και ανατιολόγητος προσδιορισμός της αξίας των υπό κρίση ακινήτων ως βάση υπολογισμού του ΦΜΑΠ και ΕΤΑΚ για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Πλημμελής η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στο όνομα των ανηλίκων τέκνων».

(5β) «Ο νόμω και ουσία αβάσιμος υπολογισμός της εν γένει αξίας των ακινήτων με βάση τα ούτως ή άλλως απρόσφορα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε ο φορολογικός έλεγχος».

(5γ) «Ιδίως οι πλημμέλειες του ελέγχου ως προς τα συγκριτικά στοιχεία από Δ.Ο.Υ. ΑΜΦΙΣΣΑΣ».

(5δ) «Οι νόμω και ουσία αβάσιμες διαπιστώσεις της φορολογικής διοίκησης σχετικά με το οικόπεδο έκτασης 6.088 τ.μ. επί των οδών

(5ε) «Ο νόμω και ουσία αβάσιμος συνυπολογισμός της αξίας του ακινήτου επί της οδούστην φορολογητέα αξία ακίνητης περιουσίας της φορολογικής περιόδου 2007.

(5στ) «Ο νόμω και ουσία αβάσιμος συνυπολογισμός της αξίας του ακινήτου (αγροτεμαχίου) στην θέσηστη συνολική φορολογητέα αξία ακίνητης περιουσίας της φορολογικής περιόδου 2001.

Επί του 1^{ου} λόγου:

Επειδή με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», θεσπίστηκε το υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής το οποίο αφορά σε πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές και αμφισβητούνται από τον υπόχρεο, προκειμένου να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προέλεγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε να αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα προσβάλλει με την κατάθεση της παρούσας τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης, κατ'άρθρο 63 του ν. 4174/2013, ως αντίθετη στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος και εξ αυτού του λόγου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν.

Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επί του 2^{ου} λόγου:

Επειδή, στις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ανυπαρξίας της αποδιδόμενης παράβασης ως στερούμενης νόμιμης αιτιολογίας, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επί του 3^{ου} λόγου:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«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:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή μετά το πέρας του ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επικυρωμένα αντίγραφα των απόεκ των πρωτότυπων εκθέσεων ελέγχου, και επικυρωμένα αντίγραφα των απόεκ των πρωτοτύπων Οριστικών Διορθωτικών Πράξεων, τα οποία φέρουν την αντίστοιχη επισημειωματική πράξη επικύρωσης από τον υπεύθυνο υπάλληλο της φορολογικής αρχής, φέρουν δε όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα συστατικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από τους τελικώς, κατά νόμο, υπογράφοντες, ήτοι του αρμόδιου ελεγκτή, Επόπτη, Υποδιευθυντή και Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όπως άλλωστε ορίζεται στο άρθρο 21 του Π.Δ.16/5-1-1989 (ΦΕΚ 6 ΤΑ΄/5-1-1989). Η κοινοποίηση δε επικυρωμένων αντιγράφων εκ των πρωτοτύπων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, τα οποία βρίσκονται στο τηρούμενο αρχείο της φορολογικής αρχής που τις εξέδωσε και στο οποίο δύναται να έχει πρόσβαση ο προσφεύγων ως έχων ειδικό έννομο συμφέρον, ουδεμία επίδραση ασκεί στο κύρος των οριστικών πράξεων, εκδοθέντων κατά του νόμιμους τύπους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις συναφείς διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Διαδικασίας). Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις είναι ανυπόστατες και άκυρες, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επιπροσθέτως και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης συγκρότησης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον αυτές εκδόθηκαν κατ'εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 37 ν. 4174/2013 και της με αριθμό ΔΕΛ. Α1044111 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ. 759/Β΄/07-03-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίσθηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για φυσικά πρόσωπα.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ. Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.»

Επειδή από τις ως άνω προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στις από εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι εν προκειμένω ουδεμία στέρηση του δικαιώματος πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου δεν έχει συντελεστεί, καθόσον αφενός δεν

προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις η κοινοποίηση των συνημμένων εγγράφων και στοιχείων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και τα οποία μνημονεύονται ρητώς στο σώμα των από εκθέσεων ελέγχου και αφετέρου ουδέποτε ασκήθηκε από την προσφεύγουσα, ούτε κατά τη διάρκεια ή ούτε μετά το πέρας του υπό κρίση ελέγχου, το σχετικό δικαίωμα με την υποβολή σχετικής γραπτής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό, ο οποίος συνίσταται στη μη τήρηση της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος για τους λόγους που αναφέρονται κατωτέρω.

Καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του»*. Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται 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.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω 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).

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι **«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό**

στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Ενόψει των ανωτέρω και με βάση τις από σχετικές εκθέσεις ελέγχου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή παρέλειψε να απαντήσει αιτιολογημένα στους ισχυρισμούς της που είχαν περιληφθεί στο με αριθμό πρωτοκόλλουυπομνήμά της είναι απορριπτέος καθότι μετά την ολοκλήρωση των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν από την έκδοση των κρινόμενων οριστικών καταλογιστικών πράξεων κοινοποιήθηκαν νομίμως τηνστην προσφεύγουσα οι κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μαζί με τα απόΣημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, επί του οποίου μάλιστα η προσφεύγουσα εξέθεσε εγγράφως τις απόψεις της υποβάλλοντας εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 §1 του Ν. 4174/2013 προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, το με αριθμό πρωτ.υπόμνημα-σημείωμα, με τις απόψεις του και τα επισυναπτόμενα σ' αυτό δικαιολογητικά. Περαιτέρω το περιεχόμενο του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου μαζί τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, οι απόψεις της προσφεύγουσας βάσει του υποβληθέντος υπομνήματος καθώς και η θέση του ελέγχου επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εκτίθενται αναλυτικά και πλήρως αιτιολογημένα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως στερούμενος οιοδήποτε ερείσματος.

Επί του 4^{ου} λόγου:

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγεγραμμένης δυνατότητας του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει τις διαχειριστικές χρήσεις 2001, 2003, 2004 και

2008 και να εκδώσει γι' αυτές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ενιαίου τέλους ακινήτων, είναι αβάσιμος, και εσφαλμένος καθόσον κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων Πράξεων ήτοι στις, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος δεν είχε παραγραφεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις περί παραγραφής όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στις απόσχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από σχετικές εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ και ΕΤΑΚ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου τυγχάνουν απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2001, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2003, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2004, της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2005, της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2006, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2007, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2008, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Μ.Α.Π. έτους 2001

Διαφορά φόρου	1418,62
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1702,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3120,96

Φ.Μ.Α.Π. έτους 2003

Διαφορά φόρου	2186,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2623,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4810,15

Φ.Μ.Α.Π. έτους 2004

Διαφορά φόρου	322,10
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	386,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	708,62

Φ.Μ.Α.Π. έτους 2005

Διαφορά φόρου	116,73
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	140,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	256,81

Φ.Μ.Α.Π. έτους 2006

Διαφορά φόρου	130,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	156,07
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	286,13

Φ.Μ.Α.Π. έτους 2007

Διαφορά φόρου	1799,40
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2159,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3958,68

ΕΤΑΚ έτους 2008

Διαφορά φόρου	98,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	118,44

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	217,14
----------------------------	---------------

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 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).