



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 14/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1819



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313 333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ**, κατά: **α) Της με αριθ. .../17-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του**

προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1/1/2010, β) Της με αριθ. .../17-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1/1/2011, γ) Της με αριθ. .../17-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1/1/2012 και δ) Της με αριθ. .../17-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1/1/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης..

Επί της από **22.06.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμό ../10-04-2017 έγγραφη εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.3842/2010 (Φ.Α.Π.) στην προσφεύγουσα και εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις:

Με την υπ' αρ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της **«ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΚΕΡΙΩΝ-BIOKER ΑΕ», ΑΦΜ 094366833** φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 6.108,12€, πλέον 5.417,29€ (πρόσθετος φόρος μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 11.525,41€.

Με την υπ' αρ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της **«.....», ΑΦΜ** φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 6.108,12€, πλέον 5.417,29€ (πρόσθετος φόρος μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 11.525,41€.

Με την υπ' αρ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της

«.....», **ΑΦΜ** φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 6.108,12€, πλέον 5.417,29€ (πρόσθετος φόρος μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 11.525,41€.

Με την υπ' αρ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της «.....», **ΑΦΜ** φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 6.108,12€, πλέον 5.417,29€ (πρόσθετος φόρος μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 11.525,41€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 23/05/2018 στον κ. με ΑΦΜ, Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας.

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

α) Μη προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου-Παραβίαση ουσιώδους τύπου της πράξης, λόγω μη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας.

β) Πλημμελής αιτιολογία προσβαλλόμενης πράξης, μη ειδική, σαφής και πλήρης αιτιολογία ως προς την εκτίμηση της αξίας των οικοπέδων που έγινε βάσει συγκριτικών στοιχείων.

γ) Μη εφαρμογή μειωτικού της τιμής εκκίνησης συντελεστή κατά παράβαση ουσιαστικής διάταξης νόμου. Για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων λήφθηκε υπόψη μόνο ο συντελεστής της παλαιότητας των κτισμάτων και κανένας άλλος συντελεστής ο οποίος να αναφέρεται στην ποιότητα της κατασκευής τους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, 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. 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 προφορικά, 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.....».

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)**, 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.....».

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.4174/2013** προβλέπεται ο τρόπος κοινοποίησης των πράξεων:

«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, από τη Δ.Ο.Υ Ξάνθης συντάχθηκε το υπ' αριθμόν ../13-04-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και εκδόθηκαν βάσει αυτού, οι υπ' αριθ. ../.....,../.....,../..... και/13-04-2018 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013 αντίστοιχα, και στη συνέχεια κοινοποιήθηκαν, **προσωπικά στον κ. με ΑΦΜ με την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας**, όπως προκύπτει από την 18/04/2018, έκθεση επίδοσης του αρμόδιου υπάλληλου, της Δ.Ο.Υ Ξάνθης, η οποία φέρει την υπογραφή του ως άνω νόμιμου εκπροσώπου, στη θέση του παραλαβόντος.

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 5 και 28 του Ν.4174/2013, όσον αφορά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ακίνητης περιουσίας που υπήρχε την 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013.

Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκλήθη να υποβάλλει τις απόψεις της κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δυνάμει του υπ' αριθ. ../13-04-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ακίνητης περιουσίας που υπήρχε την 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013, τα οποία παρέλαβε ο νόμιμος εκπρόσωπος της στις 18/04/2018, ημέρα Τετάρτη και ώρα 12:40., **και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς.**

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης

αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν.3842/2010** ορίζεται ότι: «**1.** Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. **2.** Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται: α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων. β) Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων. **3.** Για την επιβολή του φόρου η έννοια των ακινήτων και των εμπραγμάτων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν.3842/2010** ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. Υπόχρεοι σε φόρο 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 σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης. β) Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία. γ) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού. δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα: δα) Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. δβ) Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. ε) Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου

του προηγούμενου της φορολογίας έτους. 2. Επίσης, υπόχρεοι σε φόρο είναι: α) Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα. β) Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων - κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια. γ) Ο υπόχρεος γονέας για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. [2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύει. δ) Ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς. ε) Ο εκτελεστής διαθήκης για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία για το χρονικό διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί. στ) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας. η) Ο νομέας των επίδικων ακινήτων. Αν ακίνητο εκنيχηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου που κατέβαλε. θ) Από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, για την εφαρμογή του παρόντος, υπόχρεος σε φόρο είναι ο εργολάβος, για ακίνητα τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβαστεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τριών αυτών ετών από τον εργολάβο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 του ν.3842/2010** (Προσδιορισμός αξίας ακινήτων νομικών προσώπων) 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 την **ΠΟΛ1094/2010** (Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας) ορίζεται ότι: «....Άρθρο 31 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων νομικών προσώπωνΣτα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού εφαρμόζεται η Αντικειμενική Αξία Γης. Για τα ακίνητα στα οποία υπάρχουν κτίσματα και βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των κτισμάτων υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια, ενώ η αξία του οικοπέδου με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στις περιπτώσεις που τα κτίσματα βρίσκονται επί αγροτεμαχίων η αξία των τελευταίων υπολογίζεται σύμφωνα με την Αντικειμενική Αξία Γης. **Αν όμως το κτίσμα είναι ειδικό κτήριο (π.χ. βιομηχανικό ή βιοτεχνικό κτήριο, εκπαιδευτήριο, νοσηλευτήριο, ξενοδοχείο ευαγές ίδρυμα κ.λπ.) η αξία του κτίσματος υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια (έντυπα Κ4 έως και Κ9) και το οικόπεδό του με αντικειμενικά κριτήρια αν βρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα ή με τα συγκριτικά στοιχεία που υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αν βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα ή με Αντικειμενική Αξία Γης αν είναι επί αγροτεμάχιου**».

Επειδή, η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στην παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων. Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Εν προκειμένω, ο προσδιορισμός της αξίας των δύο οικοπέδων, κυριότητας της προσφεύγουσας, που ευρίσκονται στην ΒΙ.ΠΕ. Ξάνθης του Ν. Ξάνθης, έγινε όπως αυτολεξεί αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου : «**1)** Ένα οικόπεδο, εκτάσεως **5.043,10 τ.μ.** με έτος κτήσης το 1993. Ευρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού και σε περιοχή που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης και η εκτίμηση της αξίας του, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προσδιορίζεται με βάση συγκριτικά στοιχεία που για την εν λόγω περιοχή και χρονική περίοδο θέτει ως αξία οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο το ποσό των 22,00€. Ως εκ τούτου, η αξία του ως άνω οικοπέδου (αξία που φορολογείται) ανέρχεται σε **110.948,20 ευρώ** ($5.043,10 \times 22,00$). **2)** Άλλο οικόπεδο που βρίσκεται στην ίδια θέση, εκτάσεως **8.600 τ.μ.** με έτος κτήσης το 2004. Ευρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού και σε περιοχή που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης και η εκτίμηση της αξίας του, όπως προκύπτει από το αρχείο της υπηρεσίας μας προσδιορίζεται με βάση συγκριτικά στοιχεία που για την εν λόγω περιοχή που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης και η εκτίμηση της αξίας του, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προσδιορίζεται με βάση συγκριτικά στοιχεία που για την εν λόγω περιοχή και χρονική περίοδο θέτει ως αξία οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο το ποσό των **22,00€**. Ως εκ τούτου, η αξία του ως άνω οικοπέδου (αξία που φορολογείται) ανέρχεται σε **189.200,00 ευρώ** ($8.600 \times 22,00$). Το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο δεν περιλαμβάνεται στη Δήλωση Φ.Α.Π. 2010 και η προσφεύγουσα παρέλειψε να δηλώσει τη φορολογητέα αξία αυτού».

Επειδή, εν προκειμένω στο πόρισμα της από 17-05-2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αναφέρεται ότι «κατά συνέπεια, για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, η επιχείρηση είχε την πλήρη κυριότητα των παραπάνω αναφερθέντων ακινήτων και ήταν υποχρεωμένη να συμπεριλάβει την αξία του στις δηλώσεις ακίνητης περιουσίας ήτοι τις δηλώσεις Φ.Α.Π., για ακίνητα που υπήρχαν από την 01-01-2010 μέχρι και την 01-01-2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010. Ωστόσο όπως προαναφέρθηκε η προσφεύγουσα παρέλειψε να υποβάλει τις εν λόγω δηλώσεις Φ.Α.Π.» Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, η οποία διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τις απόψεις της φορολογικής διοίκησης. Επομένως σε καμία

περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο πόρισμά της έκθεσης, όπως αβάσιμα υποστηρίζει η προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις περ.α΄ της παρ.2 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...». Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι παρά το γεγονός ότι δεν πραγματοποιήθηκε αυτοψία και επιτόπιος έλεγχος, ελήφθη υπόψη κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο που ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη, την ποιότητα της κατασκευής των εν λόγω κτισμάτων και συγκεκριμένα το γεγονός ότι η στέγη των κτισμάτων είναι κατασκευασμένη από λαμαρίνα και ως εκ τούτου θα έπρεπε να επέλθει μείωση της αξίας των κτισμάτων (συντελεστής 0,30).

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (συμβόλαια,φωτογραφίες) τα οποία κατατέθηκαν από την προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται ότι τα επίμαχα ακίνητα (κτίρια) έχουν στέγη πρόχειρη δηλ. από σκέτη λαμαρίνα και όχι τελική επικάλυψη από φύλλα λαμαρίνας πάνω σε μεταλλικό ή ξύλινο ζευκτό, όπως ορίζεται από τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17-05-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./22.06.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

1) Υπ' αριθ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους 2010	
Φόρος	6.108,12€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	5.417,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.525,41€

2) Υπ' αριθ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους 2011	
Φόρος	6.108,12€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	5.417,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.525,41€

3) Υπ' αριθ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους 2012	
Φόρος	6.108,12€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	5.417,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.525,41€

4) Υπ' αριθ. .../17.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους 2013	
Φόρος	6.108,12€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	5.417,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.525,41€

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

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

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.