



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14-01-2019

Αριθμός απόφασης:50

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

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

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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' 1440/27-07-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:.....**, και της **του με ΑΦΜ:.....** με την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρίας κατά α)της υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που υπήρχε την 01-01-2010.

β)της υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που υπήρχε την 01-01-2011.

γ)της υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που υπήρχε την 01-01-2012.

δ)της υπ'αριθμ...../19-07-2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν 4174/2013.

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α)Την υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που υπήρχε την 01-01-2010.

β)Την υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που υπήρχε την 01-01-2011.

γ)Την υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που υπήρχε την 01-01-2012.

δ)Την υπ'αριθμ...../19-07-2018 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../17-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και της του με ΑΦΜ:..... ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω ανώνυμης εταιρίας, η οποία ασκήθηκε 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 αριθμό/19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η αξία της ακίνητης περιουσίας που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία την 01-01-2010 στο ποσό των 2.087.949,42€ και της επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 12.527,70€ και πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης ύψους 15.033,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 27.560,94€.

Με την με αριθμό/19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η αξία της ακίνητης περιουσίας που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία την 01-01-2011 στο ποσό των 2.083.655,47€ και της επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 12.501,93€ και πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης ύψους 15.002,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 27.504,25€.

Με την με αριθμό/19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η αξία της ακίνητης περιουσίας που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία την 01-01-2012 στο ποσό των 1.987.220,47€ και της επιβλήθηκε κύριος φόρος ύψους 11.923,32€ και πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης ύψους 14.307,98€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 26.231,30€.

Με την με αριθμό/19-07-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία πρόστιμο ύψους 500,00€ λόγω μη συμμόρφωσής της με τις κατά το άρθρο 14 του Ν 4174/2013 υποχρεώσεις της, ήτοι μη

ανταπόκριση στην με αριθμό πρωτ...../07-10-2016 επιδοθείσα πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη:

1)Μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης λόγω της πλημμελούς κοινοποίησης των σχετικών εγγράφων.

2)Εσφαλμένος υπολογισμός ποσού ΦΑΠ λόγω παραβίασης της συνταγματικής αρχής της φοροδοτικής ικανότητας και παράνομης παράλειψης της φορολογικής Διοίκησης να αναπροσαρμόσει τις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων.

3)Υποχρέωση αντικατάστασης των καταλογισθέντων πρόσθετων φόρων με τα πρόστιμα του Ν 4174/2013..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4174/2013 “ 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου “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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας

έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, στα άρθρα 28 και 62 της ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 ορίζεται ότι

“**Άρθρο 28:** 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 της έκδοσης 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.

Άρθρο 62: Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/06-07-2016 “ Σημειώνεται ότι παρότι δεν απαιτείται να κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σε κάθε περίπτωση σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων, για λόγους χρηστής διοίκησης, ενημέρωσης δηλαδή του φορολογούμενου για την παράβαση που υπέπεσε”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν 4174/2013 “1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

.....

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α)....., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου,

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α)...., β)....., γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας...”

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αριθμ...../19-07-2018 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου λόγω μη συμμόρφωσης της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με τις κατά το άρθρο 14 του Ν 4174/2013 υποχρεώσεις της, αφορά διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ήτοι και συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Επειδή, στο με αριθμό/24-05-2018 σημείωμα διαπιστώσεων (σύμφωνα με το άρθρο 28 Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4254/2014 και Κλήση σε ακρόαση άρθρου 6 Ν. 2690/1999) και ειδικότερα στη δεύτερα σελίδα αυτού αναγράφεται ρητά ότι “ Για τη μη προσκόμιση των στοιχείων που ζητήθηκαν με την Πρόσκληση θα σας επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).”. Συνεπώς, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης οι προσφεύγοντες ενημερώθηκαν για την παράβαση, στην οποία υπέπεσαν.

Επειδή, το με αριθμ...../24-05-2018 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου και οι με αριθμ....../2076007,/2076011 και ../2076006 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα που είχε η προσφεύγουσα στην κατοχή της την 01-01-2011, 01-01-2012 01-01-2013 αντίστοιχα, απεστάλησαν με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας αλλά και στην τελευταία δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας τόσο της με ΑΦΜ:..... διευθύνουσας συμβούλου της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας κατά το χρονικό διάστημα από 26-03-2013 έως σήμερα όσο και του με ΑΦΜ:....., διευθύνοντα συμβούλου αυτής κατά το χρονικό διάστημα από 08-03-2007 έως 26-03-2013. Επιπλέον, στις ίδιες διευθύνσεις των ανωτέρω, στις οποίες απεστάλησαν το σημείωμα διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, απεστάλησαν και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, των οποίων οι προσφεύγοντες έλαβαν ασφαλή γνώση και

προσέβαλαν προβάλλοντας τους ισχυρισμούς τους μέσω της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.3427/2005 ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1η Ιανουαρίου εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης και επιφάνειας επί του ακινήτου, καθώς και εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων.... Από το έτος 2012 και επόμενα η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται ατομικά από κάθε φυσικό πρόσωπο, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση....».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «1. Όλα τα νομικά πρόσωπα που διαθέτουν ακίνητη περιουσία σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του παρόντος την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκλήρωση μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. Ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15η Μαΐου του οικείου έτους. Ειδικά για το έτος 2010 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15η Ιουνίου 2010.....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν 3842/2010 "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 41^Α 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, 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 & 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, σύμφωνα με το σκεπτικό της 4446/2015 Απόφασης ΣτΕ «...Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 παρ. 2 του ν. 1249/1982 εκδόθηκε σειρά προεδρικών διαταγμάτων και, ακολούθως, μετά την τροποποίηση της διάταξης αυτής με το άρθρο 24 παρ. 8 του ν. 1828/1989, υπουργικών

αποφάσεων, βάσει των οποίων ορίστηκε η έναρξη ισχύος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων σε διάφορες περιοχές της χώρας και καθορίστηκαν οι τιμές εκκίνησης κατά ζώνες, καθώς και οι συντελεστές αυξομείωσης των τιμών. Εξ άλλου, από το έτος 1993 και εφεξής εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή του άρθρου 41 παρ. 1 εδάφιο τελευταίο του ν. 1249/1982, όπως το εδάφιο τούτο προστέθηκε με το άρθρο 14 παρ. 18 του ν. 1882/1990, υπουργικές αποφάσεις αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών στις περιοχές όπου ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού. Μετά την αναπροσαρμογή του έτους 2005 που έγινε με την 1122435/3634/00ΤΥ/Δ/2005 απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 1982), οι αντικειμενικές αξίες αναπροσαρμόστηκαν για τελευταία φορά με την 1020564/487/ΟΟΤΥ/Δ/2007 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Αναπροσαρμογή τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζομένων ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εντός σχεδίου όλων των περιφερειών της χώρας» (Β' 269), με ισχύ από 1.3.2007...Ακυρώνεται η παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας – Το Δικαστήριο, εκτιμώντας τις συνθήκες της υπόθεσης και σταθμίζοντας τα συμφέροντα των διαδίκων, ιδίως δε την ύπαρξη έντονου δημόσιου συμφέροντος, συνιστάμένου στην, κατά το δυνατόν, αποφυγή αιφνίδιας διακύμανσης των φορολογικών εσόδων του Κράτους υπό τις παρούσες δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες, κρίνει η ότι ακύρωση της ανωτέρω παράλειψης πρέπει, κατ' εφαρμογή της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, να μην αναδράμει στο χρόνο συντέλεσής της, αλλά στις 21.5.2015, ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε να εκδώσει την σχετική πράξη της».

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

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένου υπολογισμού ΦΑΠ λόγω παραβίασης της συνταγματικής αρχής της φοροδοτικής ικανότητας και παράνομης παράλειψης της Διοίκησης να αναπροσαρμόσει τις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...**5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.**6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...**».

Επειδή, στο άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997,

πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./19-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2010), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Διαφορά Φόρου:12.527,70€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (61 μήνες X 0,73% = 44,53%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	15.033,24€	6.263,85€	5.578,58€	11.842,43€	11.842,43€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./19-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2011), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Διαφορά Φόρου:12.501,93€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (61 μήνες X 0,73% = 44,53%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	15.002,32€	6.250.97€	5.567,11€	11.818,08€	11.818,08€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./19-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2012), επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

Διαφορά Φόρου:11.923,32€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (61 μήνες X 0,73% = 44,53%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	14.307,98€	5.961,66€	5.309,45€	11.271,11€	11.271,11€

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διοικητικής κύρωσης ως προς την επιβολή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της με αριθμό πρωτ./17-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., και της **του** με **ΑΦΜ:**..... με την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» και συγκεκριμένα :

1)Την επικύρωση της υπ'αριθμ...../19-07-2018 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

2)Την τροποποίηση των υπ'αριθμ....., και/19-07-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01-01-2010, 01-01-2011 και 01-01-2012 αντίστοιχα του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν 4509/2017 (με την επιφύλαξη της παρ.5 του εν λόγω άρθρου).

1) Υπ'αριθμ...../19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Για την ακίνητη περιουσία την 01-01-2010).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης- ελέγχου
Διαφορά φόρου	12.527,70€	12.527,70€	-
Πρόσθ. φόρος λόγω μη υποβολής	15.033,24€	0,00€	-15.033,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	6.263,85€	6.263,85€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	5.578,58€	5.578,58€
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.560,94€	24.370,13€	-3.190,81€

2) Υπ' αριθμ...../19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Για την ακίνητη περιουσία την 01-01-2011).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Διαφορά φόρου	12.501,93€	12.501,93€	-
Πρόσθ. φόρος λόγω μη υποβολής	15.002,32€	0,00€	-15.002,32€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	6.250,97€	6.250,97€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	5.567,11€	5.567,11€
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.504,25€	24.320,01€	-3.184,24€

3) Υπ' αριθμ...../19-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Για την ακίνητη περιουσία την 01-01-2012).

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης-ελέγχου
Διαφορά φόρου	11.923,32€	11.923,32€	-
Πρόσθ. φόρος λόγω μη υποβολής	14.307,98€	0,00€	-14.307,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	5.961,66€	5.961,66€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	5.309,45€	5.309,45€
Σύνολο φόρου για καταβολή	26.231,30€	23.194,43€	-3.036,87€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της