



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 04.03.2019

Αριθμός Απόφασης: 511

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 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), όπως ισχύει.

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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α), Α.Φ.Μ., β), Α.Φ.Μ., γ), Α.Φ.Μ., δ), Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό 10.2018, 10.2018, 10.2018 και 10.2018

οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας κατά την 01.01.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό10.2018, 10.2018,10.2018 και10.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας κατά την 01.01.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), Α.Φ.Μ., β), Α.Φ.Μ., γ), Α.Φ.Μ. και δ) , Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σε συμμόρφωση στη με αριθμό05.2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας κατά την 01.01.2007 για λόγους τυπικής πλημμέλειας (δη λόγω επιμερισμού του φόρου που καταλογίστηκε σε βάρος του θανόντα στις 08.01.2008 , Α.Φ.Μ. στους κληρονόμους του όχι με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στην κληρονομιά δυνάμει της δημόσιας διαθήκης, αλλά με βάση τα ποσοστά της εξ αδιαθέτου κληρονομικής διαδοχής) εκδόθηκε η με αριθμό07.2018 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου.

Εν συνεχεία με τη με ημερομηνία θεώρησης2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας μεγάλης ακίνητης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προσδιορίσθηκε η αξία της ακίνητης περιουσίας που είχαν στην κατοχή τους την 01.01.2007 ο, Α.Φ.Μ. στο ποσό των 801.852,99€ και η σύζυγός του, Α.Φ.Μ. στο ποσό των 146.093,83€.

Ακολούθως εκδόθηκαν βασιζόμενες στην ανωτέρω έκθεση οι με αριθμό10.2018, 10.2018,10.2018 και10.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας με τις οποίες καταλογίζεται στους α), Α.Φ.Μ., β), Α.Φ.Μ., γ), Α.Φ.Μ.

..... και δ) αντίστοιχα, νόμω υπόχρεους εκ διαθήκης κληρονόμους του θανόντα ποσοστό του οφειλόμενου από τον κληρονομούμενο φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας το οποίο ανέρχεται με βάση τη μερίδα συμμετοχής των προσφευγόντων στην κληρονομιαία περιουσία δυνάμει της δήλωσης φόρου κληρονομιάς του (Θ/2008) σε 63,947% για την πρώτη προσφεύγουσα, 19,967% για τον δεύτερο, 8,043% για την τρίτη και 8,043% για την τέταρτη επί κυρίου φόρου ύψους 1.630,76€ και συνόλου προστίμου παρ. 1 αρ. 49 Ν. 4509/2017 ύψους 1.470,13€, ήτοι συνολικού ποσού 3.100,89€.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν οι με αριθμό10.2018, 10.2018,10.2018 και10.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αρχικά εκδοθείσα πράξη από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους με τη με αριθμό05.2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αλλά για λόγους εσωτερικής ουσιαστικής νομιμότητας οι οποίοι έγκεινται στην εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εκ μέρους του διοικητικού οργάνου. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης της Δ.Ε.Δ. είναι άκυρες, διότι δε συντρέχει η νόμιμη προϋπόθεση για την έκδοσή τους ήτοι η ακύρωση καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.
3. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, καθόσον η φορολογική αρχή δε μπορεί να προβεί σε συμπλήρωση της αιτιολογίας όταν εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια επανάληψης της διαδικασίας ελέγχου.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της Διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή, κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης, ενώ το ουσιαστικό δίκαιο ρυθμίζει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης. Η εσωτερική νομιμότητα της διοικητικής πράξης (ουσία) αφορά στο τι αποφασίσθηκε, ενώ η διαδικαστική (εξωτερική) νομιμότητά της στον τρόπο με τον οποίο

ελήφθη ορισμένη απόφαση της Διοίκησης (Γώγος, *Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων*, σσ. 36-37).

Επειδή, με τον όρο τυπικές πλημμέλειες νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και στην τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την παράνομη, λόγω δε της βαρύτητας τους δεν μπορούν να θεραπευθούν με μόνη την έκδοση της νέας απόφασης της Δ.Ε.Δ. Τέτοιες πλημμέλειες είναι τυχόν ασάφεια της πράξης ως προς το πρόσωπο του υπόχρεου, όσες σχετίζονται με την αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, οπότε στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η ακύρωση της πράξης και η αναπομπή της στο κατά νόμον αρμόδιο όργανο, καθώς επίσης η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης. Αντίθετα, σε περιπτώσεις ουσιαστικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης, όπως η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, δεν χωρεί η αναπομπή της υπόθεσης στη φορολογική αρχή, δεδομένου ότι η αρμοδιότητα κρίσης επί των ζητημάτων αυτών ανήκει στη ΔΕΔ. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία ν. 4174/2013, Εκδόσεις Σάκκουλα, σσ. 1810-1811).

Επειδή, στο με αριθμ. ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων με θέμα: «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» αναφέρεται ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους. Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα.

Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή» τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, με τη με αριθμό05.2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης ακυρώθηκε η με αριθμό12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα για μη ορθή αναγραφή των νόμω υπόχρεων για καταβολή του οφειλόμενου με την ανωτέρω πράξη φόρου, καθώς αν και τα ονόματά τους μνημονεύονται σε αυτήν, εντούτοις το ποσοστό ευθύνης τους δεν προσδιορίστηκε με βάση το μερίδιό τους στην κληρονομητέα περιουσία ως εκ διαθήκης κληρονόμων, όπως θα έπρεπε, αλλά ως εξ αδιαθέτου κληρονόμων.

Επειδή, η μη ορθή αναγραφή του ποσοστού ευθύνης των νόμω υπόχρεων προσώπων στην πράξη προσδιορισμού φόρου αποτελεί τυπική πλημμέλεια που ανάγεται στον τύπο και στην τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθώς δεν επηρεάζει τα πραγματικά περιστατικά δη τη συνολική περιουσία που υπόκειται σε φόρο, τις κλίμακες φορολογίας και τον αναλογούντα φόρο παρά μόνο τον επιμερισμό αυτού στα νόμω υπόχρεα πρόσωπα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή ορθώς εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 2459/1997 ορίζεται ότι:

«2. Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής του φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973 ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιον εκπίπτει του δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίησιν πράξεως επιβολής φόρου και προστίμου :

α) προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά από την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

β. προκειμένου περί παραλείψεως δηλώσεως ολοκλήρου ή μέρους της κτηθείσης περιουσίας ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετίαν, από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξεν ή προς υποβολήν της δηλώσεως προθεσμία ή συνετάγη το προσβαλλόμενον επί εικονικότητι συμβόλαιον».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο»,

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τα με α/α 1-35 ακίνητα που αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν είχε υποβληθεί καθόλου δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και κατά συνέπεια κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την 01.10.2018 δεν είχε παρέλθει η δεκαπενταετής προθεσμία του δημοσίου για

κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας η οποία λήγει στις 31.12.2022.

Επειδή, για τα με α/α 36-38 ακίνητα της έκθεσης ελέγχου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας της φορολογικής αρχής υποβλήθηκε η με αριθμό03.2007 δήλωση Φ.Μ.Α.Π., η προθεσμία για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας για τα εν λόγω ακίνητα ήταν δεκαετής με ημερομηνία λήξης 31.12.2017.

Επειδή, κατόπιν ελέγχου των ανωτέρω ακινήτων συντάχθηκε η από12.2017 έκθεση ελέγχου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και βάσει αυτής εκδόθηκε εντός της δεκαπενταετούς προθεσμίας για τα α/α 1-35 ακίνητα και εντός της δεκαετούς προθεσμίας για τα α/α 36-38 ακίνητα η με αριθμό12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας η οποία εν συνεχεία ακυρώθηκε με τη με αριθμό05.2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης.

Επειδή, οι με αριθμό10.2018, 10.2018,10.2018 και10.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας εκδόθηκαν εντός της προθεσμίας του ενός έτους από την έκδοση της με αριθμό2018 απόφασης της Δ.Ε.Δ. όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγόντων.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 εμπειριστατωμένα 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αναφορά στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής που συντάχθηκε κατόπιν της απόφασης της Δ.Ε.Δ. του αριθμού της υποβληθείσας δήλωσης φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και των ακινήτων που περιλαμβάνονται σε αυτήν δε μεταβάλλει την αιτιολογία της πράξης της διοίκησης. Στοιχεία της αιτιολογίας της αποτελούν οι κανόνες δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί και πιο συγκεκριμένα η διαπίστωση ότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας για συγκεκριμένα ακίνητα για τα οποία υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης και τα οποία περιγράφονται διεξοδικά στην έκθεση ελέγχου, όπως και οι αξίες τους. Ως εκ τούτου ο αριθμός της υποβληθείσας δήλωσης και η αναλυτική περιγραφή των ακινήτων που περιελήφθησαν σε αυτήν αποτελεί απλώς ένα πληροφοριακό στοιχείο το οποίο μπορούσε να τεθεί στη διάθεση των προσφευγόντων σε οποιοδήποτε στάδιο της φορολογικής διαδικασίας απλά με την υποβολή σχετικού αιτήματος, πολλώ δε μάλλον όταν οι υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. περιλαμβάνονται στα συνημμένα της έκθεσης ελέγχου.

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, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής των α), Α.Φ.Μ., β), Α.Φ.Μ., γ), Α.Φ.Μ. και δ), Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν 10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας	1.630,76€
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017	1.470,13€
Σύνολο	3.100,89€
Νόμω υπόχρεη σε ποσοστό 63,947%, Α.Φ.Μ.	

Υπ' αριθμόν 10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας	1.630,76€
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017	1.470,13€
Σύνολο	3.100,89€
Νόμω υπόχρεη σε ποσοστό 8,043%, Α.Φ.Μ.	

Υπ' αριθμόν 10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας	1.630,76€
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017	1.470,13€
Σύνολο	3.100,89€
Νόμω υπόχρεη σε ποσοστό 8,043%, Α.Φ.Μ.	

Υπ' αριθμόν 10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας	1.630,76€
Επιεικέστερη κύρωση άρθρου 49 παρ. 1 του Ν. 4509/2017	1.470,13€
Σύνολο	3.100,89€
Νόμω υπόχρεος σε ποσοστό 19,967%, Α.Φ.Μ.	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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