



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 28/12/2020

Αριθμός απόφασης 2603

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου - οδός Τ.Κ., κατά της κατά της με ημερομηνία έκδοσης 15-06-2020 και αριθ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) έτους 2011, του Διοικητική της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) έτους 2011, του Διοικητική της Α.Α.Δ.Ε., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με ημερομηνία έκδοσης 15-06-2020 και αριθ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) έτους 2011, του Διοικητική της Α.Α.Δ.Ε. προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 3.502,23 € πλέον ποσό εκπροθέσμου 717,29€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 17/9/2012 ο προσφεύγων υπέβαλε αρχική δήλωση Ε9 έτους 2010 και δήλωσε τα ακίνητα που είχε στην κυριότητα του την 1η Ιανουαρίου του έτους 2010, μεταξύ άλλων και ένα ακίνητο πρώτου ορόφου, κείμενο στο, στην περιοχή επί της οδού, αρ. επιφάνειας 302,55 τ.μ., έτους κατασκευής 1987, με αρ. Α.Τ.Α.Κ., το οποίο στην περιγραφή του στην στήλη 20 του Ε9, **δηλώθηκε με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου 16,87%.**

Στην συνέχεια ο προσφεύγων στις 15/12/2014 υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση έτους 2010, με την οποία μετέβαλε την επιφάνεια των κυρίων χώρων του κτίσματος από 302,55 τ.μ. σε 233,39 τ.μ. χωρίς να διορθώσει το ποσοστό συνιδιοκτησίας του επί του οικοπέδου. Τα στοιχεία της συμπληρωματικής δήλωσης τα μετέφερε στα επόμενα έτη 2011, 2012, 2013.

Στις 24/9/2013 ο προσφεύγων υπέβαλε αρχική δήλωση Ε9 έτους 2013, με την οποία μετέβαλε την επιφάνεια των κύριων χώρων του κρινόμενου ακινήτου από 233,39 τ.μ. σε 302,55 τ.μ. ,ενώ στην συνέχεια με την από 15/12/2014 συμπληρωματική δήλωση επανάφερε την επιφάνεια των κυρίων χώρων στα 233,39 τ.μ.

Στις 16/6/2013 ο προσφεύγων υπέβαλε αρχική δήλωση Ε9 έτους 2014 με αιτία μεταβολής «ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ» όπου δήλωσε επιφάνεια των κύριων χώρων του κρινόμενου ακινήτου 473,83 τ.μ. χωρίς βοηθητικούς χώρους.

Στις 1/12/2014 ο προσφεύγων τροποποίησε εκ νέου την επιφάνεια του κτίσματος με αιτία μεταβολής «ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ» και δήλωσε επιφάνεια κύριων χώρων 302,55 τμ και βοηθητικών 14,07 τ.μ

Στις 17/3/2015 ο προσφεύγων υπέβαλε αρχική δήλωση Ε9 έτους 2015 με αιτία μεταβολής «ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ Ν. 4178/2013» με την οποία δήλωσε επιφάνεια κύριων χώρων 390,78 τ.μ. και βοηθητικών 93,05 τ.μ. Στην συνέχεια την ίδια ημέρα τροποποίησε την δήλωση αναφορικά με την επιφάνεια των βοηθητικών χώρων από 93,05 τ.μ. σε 115,00 τ.μ. με την ίδια αιτιολογία της αρχικής δήλωσης.

Σε καμία από τις ανωτέρω δηλώσεις αρχικές ή τροποποιητικές δεν έχει μεταβάλλει το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου, το οποίο κατά δήλωσή του, μέχρι την 9/6/2020, ημερομηνία υποβολής των υπό κρίση δηλώσεων, είναι 16,08%.

Στις 9/6/2020 ο προσφεύγων τροποποίησε το ποσοστό συνιδιοκτησίας του αναδρομικά από το έτος 2010 μέχρι και το έτος 2014 από 16,08% σε 50% και δήλωσε επιφάνεια κύριων χώρων 233,39 τ.μ. και βοηθητικών 14,07 τ.μ.

Με βάσει την εν λόγω δήλωση (2011) εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος επί πλέον φόρος ποσού 1.195,48 € (Ποσό Φ.Α.Π. με την υπό κρίση πράξη 3.502,23€ - 2.306,75€ ποσό βάσει της προηγούμενης δήλωσης) και ποσό εκπροθέσμου 717,29 €.

Για τα έτη από 2015 έως 2020 δεν έχει μεταβάλλει το ποσοστό ιδιοκτησίας παραμένει δηλαδή 16,08%.

Τέλος στις 17/6/2020 υπέβαλε αρχική δήλωση έτους 2021 όπου δήλωσε επιφάνεια κύριων χώρων 390,78 τ.μ. βοηθητικών χώρων 115,00τ.μ και ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου 50%.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

«1. Το κρινόμενο ακίνητο του ανήκει κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου ήδη από το έτος 1987 στο οποίο υφίσταται οικοδομή αποτελούμενη από υπόγειο, ισόγειο και πρώτο όροφο, ενώ το έτος 1998 προέβη σε σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας δια της με αρ./1998 πράξεως του Συμβολαιογράφου κ.»

Στην ενιαία δήλωση της περιουσιακής κατάστασης (Ε9) για το έτος 2005, η οποία συνυποβάλλεται δια του παρόντος και στην οποία αποτυπώθηκε το ορθό και αληθές δικαίωμα κυριότητας του επί του ως άνω ακινήτου, ήτοι η πλήρης κατά ποσοστό 50% εξ' αδιαιρέτου κυριότητα του ακινήτου πρώτου ορόφου, που κείται στο, στην περιοχή επί της οδού, αρ. ... με αρ. Α.Τ.Α.Κ., ο λογιστής του τον ενημέρωσε ότι για το ως άνω ακίνητο με αρ. Α.Τ.Α.Κ. υφίστατο πρόβλημα στο δηλωθέν ποσοστό κυριότητας του επί του οικοπέδου, καθώς αυτό λάθος εμφανίζεται σε ποσοστό 16,08% αντί του αληθούς 50%, όπως εμφανίζεται και επί των κτισμάτων.

Ακολούθως ο λογιστής προέβη ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος taxis στις 09-06-2020 στην διόρθωση για τα έτη 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 και κατόπιν της ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης, στις 15-6-2020 βεβαιώθηκαν τα εξής:

- Για το έτος 2011 επιπλέον φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) ποσού 1.912,77 € πλέον προσαυξήσεων ποσού 717,29 €, δυνάμει της με αρ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, κατόπιν της υποβολής της με αρ./2020 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσής του.

Παράλληλα, για το έτος 2014 προέκυψε επιπλέον φόρος ΕΝ.ΦΙ.Α. ποσού 718,74 €

Εν συνεχεία, ενημερώθηκε από το λογιστή του για την εξέλιξη αυτή, και δεδομένης της αδυναμίας του να ανταπεξέλθει οικονομικά στην οφειλή αυτή, τον κάλεσε να αναβάλλει προς το παρόν τις λοιπές διορθώσεις, ώσπου να βρεθεί μία λύση διευθέτησης οριστικά του ζητήματος, χωρίς να κληθεί να αναλάβει την υπέρογκη αυτή οικονομική επιβάρυνση, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων συνθηκών και συγκεκριμένα αφενός του γεγονότος ότι ουδεμία ευθύνη, αμέλεια ή παράλειψη τον βαρύνει, αφετέρου ότι η απαίτηση του Δημοσίου για τα έτη αυτά έχει ήδη παραγραφεί, λόγω **απουσίας νέων συμπληρωματικών στοιχείων έχει επέλθει παραγραφή απαιτήσεων του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν 3842/2020 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ 11 εδ α του ν 4174/2013, του άρθρου 84 του ν2238/1994 την ΠΟΛ 1225/2012 και τις ΣΤΕ 2347/2018, 172/2018, 173/2018, 2394/2017, 2935/2017, 3296/2008, 2703/1997).**

Εν προκειμένω, το αληθές ποσοστό ιδιοκτησίας του επί του ακινήτου με αρ. ΑΤΑΚ έχει περιέλθει σε γνώση του εντεταλμένου Εφόρου αποδεδειγμένα ήδη από το έτος 2005 και συγκεκριμένα στις 21-11-2005, ότε και υποβλήθηκε εκ μέρους του η δήλωση ακινήτων υπό την ιδιοκτησία του και ο έφορος θεώρησε αυτήν. Το χρόνο αυτό πέραν πάσης αμφιβολίας η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και διέθετε τα μέσα και τις πληροφορίες επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια να εξακριβώσει την ορθότητα αυτής ανά πάσα στιγμή. Στην ενέργεια αυτή κατά παράβαση του νόμου παρέλειψε να προβεί το έτος 2008 κατά τη μετάβαση στο σύστημα των μηχανογραφικών δηλώσεων, ότε και αποκλειστικά από δικό της σφάλμα εδηλώθη το ποσοστό 16,08% αντί του ορθού 50% με αποτέλεσμα για διάστημα μεγαλύτερο της δεκαετίας, η δηλωθείσα περιουσιακή του κατάσταση να μην αντιστοιχεί με την πραγματική και άνευ υπαιτιότητας του και εν αγνοία του να φοροφεύγει. Το γεγονός αυτό ουδέποτε αντιλήφθηκε ενώ παράλληλα και ήδη από το έτος 2014 υπέβαλε δηλώσεις Ε2 με το ορθό ποσοστό κυριότητας 50%. Την παράλειψη αυτή δεν ήταν σε θέση να διαπιστώσει και να διορθώσει πρωτίτερα, καθώς δικαιολογημένα προσδοκούσε ότι η Διοίκηση θα προέβαινε στην επιβολή του αναλογούντος Φ.Α.Π. επί τη βάση της ορθής δήλωσης ακίνητης περιουσίας, που αυτοπροσώπως είχε υποβάλλει και είχε εγκριθεί από τα αρμόδια διοικητικά όργανα ενώ παράλληλα ουδεμία ανάγκη ελέγχου της περιουσιακής του κατάστασης προέκυψε καθ' όλα αυτά τα χρόνια.

Η διόρθωση εκ μέρους του ποσοστού ιδιοκτησίας στο ορθό 50% στις 09-06-2020, κατ' ουδένα τρόπο δεν μπορεί να νοηθεί ως συμπληρωματικό στοιχείο και κατ επέκταση να καταστήσει την προθεσμία παραγραφής των αξιώσεων της φορολογικής Αρχής από πενταετή, δεκαετή, καθόσον δεν πρόκειται για συμπληρωματικό στοιχείο, που περιήλθε εις γνώση της Αρχής εκ των υστέρων αποδεικνύον πλεονάζοντα εισοδήματα, αλλά αντίθετα πρόκειται για στοιχείο περιελθόν σε γνώση της Φορολογικής Αρχής προ πολλών ετών πριν από τα επίδικα έτη και το οποίο διέθετε τα μέσα επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια να διαπιστώσει και οίκοθεν να διορθώσει.

Αρα, για το έτος 2011 η αξίωση του Ελληνικού Δημοσίου για την καταβολή επιπλέον Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φ.Π. ποσού 1.912,77 €, έχει ήδη παραγραφεί από το έτος 2016, δεδομένου ότι παρήλθε διάστημα πέντε(5) ετών από το έτος 2011, ότε και παρήλθε η προθεσμία για την επίδοση της ετήσιας δήλωσης.

2.ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ

Κατ άρθρο 20 παρ. 2 Συντάγματος «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του», ενώ στο άρθρο 6 παρ. 1 και 4 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται αντιστοίχως ότι «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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα... 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής». Εξάλλου, στο άρθρο 33 ορίζεται ότι «από την έναρξη ισχύος του Κώδικα, αν σε αυτόν δεν ορίζεται διαφορετικά, καταργείται κάθε γενική διάταξη η οποία αναφέρεται σε θέμα ρυθμιζόμενο από αυτόν».

Καθίσταται σαφές εκ των ανωτέρω ότι η υποχρέωση προηγούμενης κλήσης του διοικούμενου για την παροχή εξηγήσεων ισχύει, και όταν ακόμη δεν ορίζεται ρητώς από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, σε κάθε περίπτωση δυσμενούς διοικητικής πράξης, εφ' όσον με την εν λόγω πράξη αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη. Η συμμόρφωση της διοικητικής αρχής προς την υποχρέωση της αυτή με την επίδοση σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων, απαιτείται να βεβαιώνεται με ειδική αιτιολογία επί του σώματος της πράξης και αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της διαδικασίας που δεν μπορεί να αναπληρωθεί από την τυχόν δυνατότητα που παρέχεται στο διοικούμενο στον οποίο επιβλήθηκε η διοικητική κύρωση, να ζητήσει τη διοικητική ή δικαστική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή τροποποίηση της (βλ. σχετικά ΟλΣΤΕ 2370/2007).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη 1076 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αποτελεί δυσμενή διοικητική πράξη, βάλλουσα ευθέως κατά των δικαιωμάτων και των ελευθεριών του και αποδίδουσα εις αυτόν υπαιτιότητα ως προς τη μη ορθή δήλωση του ποσοστού ιδιοκτησίας του, εκδόθηκε δε κατά παράβαση του νόμου και άνευ της προηγούμενης ακρόασης μου ενώπιον της Διοικήσεως, κατόπιν της υποβολής της προαναφερθείσας τροποποιητικής δηλώσεως του χωρίς να λάβει χώρα καμία προηγούμενη κλήση προς ακρόαση και παροχή εξηγήσεων. Δια της παράβασης αυτής της νομότυπης διαδικασίας έκδοσης της πράξεως αυτής, αποστερήθηκε της δυνατότητας να εκθέσει ενώπιον της Διοικήσεως τις θέσεις του και να αποδείξει ότι ουδεμία υπαιτιότητα τον βαρύνει ως προς το σφάλμα της δήλωσης ακινήτων αλλά αντίθετα αυτό οφείλεται σε αβλεψία και παράλειψη της Αρχής, ουδένα δε λόγο είχε να προβεί σε έλεγχο των δηλωθέντων πρωτύτερα.

3. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ

Η περιουσία (κεφάλαιο) περιλαμβάνεται μεταξύ των στοιχείων, τα οποία δύνανται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78§ 1 του Συντάγματος, να αποτελέσουν αντικείμενο του φόρου. Περαιτέρω, όμως, η φορολόγηση, που πραγματοποιείται με αντικείμενο την περιουσία, πρέπει να ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, όπως υπαγορεύουν οι διατάξεις του άρθρου 4§§1,5 του Συντάγματος. Οι θεμελιώδεις για τη φορολογία συνταγματικές διατάξεις των άρθρων αυτών (78§1 και 4§§1,5) πρέπει να εφαρμόζονται συνδυαστικώς κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η φορολόγηση ενός νομίμως αποτελούντος αντικειμένου φόρου να μην εξικνείται μέχρι του σημείου εκείνου, που να υπερβαίνει τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου του φόρου.

Η επιβολή κατόπιν της παρέλευσης δεκαετίας για το έτος 2010 και συνολικά για τα έτη 2010-2013 επιβαρύνσεων ποσού 10.408,46 € δεν αποτελεί εν τοις πράγμασι εκ των υστέρων συμπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης και αναλογίας **αλλά αντίθετα αποκτά χαρακτήρα κύρωσης και ποινής επιβαλλόμενης εκ λάθους της Διοίκησης**, για ένα ακίνητο, το οποίο δεν αποτελεί κερδοφόρο περιουσιακό του στοιχείο και δεν του έχει αποφέρει εισοδήματα αλλά αντίθετα **βάλλει κατά της φοροδοτικής του ικανότητας, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι μόνο τεκμαρτά εισοδήματα λαμβάνει εξ' αυτού, συνολικά για την τελευταία πενταετία ποσού 12.702,36 €**. Στο σημείο δε αυτό αξίζει να σημειωθεί πως σε περίπτωση κατά την οποία η προσβαλλόμενη αλλά και οι λοιπές πράξεις καταλογισμού πρόσθετου Φ.Α.Π., οι οποίες προσβάλλονται αυτοτελώς, δεν ακυρωθούν θα κληθεί το έτος 2020 να καταβάλλει συνολικά το ποσό των 10.408,46 € για εισοδήματα, που εισέπραξε μόνο τεκμαρτά και εικονικά ποσού 12.702,36 €, ήτοι η φορολογική του επιβάρυνση αυτή θα είναι μεγαλύτερη της τάξεως του 80%.

4. ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΑ ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ

Κατ' εφαρμογή των αρχών της ασφάλειας του Δικαίου αλλά και της ευνομούμενης λειτουργίας ενός κράτους Δικαίου και της χρηστής Διοίκησης αυτού (άρ. 2 §1 και 5 §1 του Συντάγματος) καθίσταται συνταγματικά ανεπίτρεπτο η ορθή και δέουσα λειτουργία της Αρχής, κατόπιν πρωτοβουλιών του διοικούμενου προς συμμόρφωση αυτής στο νόμο, να βαίνει εναντίον του και εις βάρος του. Τέτοια δε πρωτοβουλία του διοικούμενου για τη συμμόρφωση της Διοίκησης αποτελεί και η υποβολή εκ μέρους του εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες αυτός προέβη συννόμως και εγκύρως στη διενέργεια κάθε απαιτούμενης πράξης και από εσωτερικό σφάλμα της Διοικήσεως, αυτή δεν ολοκληρώθηκε ή ολοκληρώθηκε πλημμελώς.

Κατά την πάγια δε Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια. (ΣτΕ 4228/2011, ΣτΕ 2546/2008, ΣτΕ 239/2003, ΣτΕ 2192/2002). Στην περίπτωση δε αυτή, η Διοίκηση κατ' εφαρμογή της αρχής ης επιείκειας οφείλει να απέχει από την επιβολή ποινών και κυρώσεων προς το διοικούμενο, η συμμόρφωση του οποίου στα αδύνατα συνιστά περίπτωση εσωτερικής αντίφασης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν 3842/2010 ορίζεται ότι 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 του Ν 3842/2010 για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την 1η Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από την σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί την «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του ως άνω άρθρου για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση του φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους,

με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του ως άνω άρθρου ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας το οποίο επέχει και δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 3842/2010 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν 1249/1982 και του άρθρου 14 του Ν 1473/84 ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων ορίζεται το γινόμενο που προκύπτει από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων επί τους συντελεστές αυξομείωσης όπως καθορίζονται ανά είδος ακινήτου ή κτιρίου.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. 1 ν. 3842/2010, όπως ίσχυε για σκοπούς ΦΑΠ ετών 2010, 2011, 2012 και 2013: «Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων **61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115** του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. 2 του 3842/2010 η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ακίνητης περιουσίας **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. **Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.**

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε ηλεκτρονικά, για το έτος 2011, την/2020 **εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση** Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), η οποία έγινε αποδεκτή από την ΑΑΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, (η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε η από 15-06-2020 και με αριθ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2011 της ΑΑΔΕ, με την ένδειξη εκπρόθεσμο 99 μήνες.

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση που αφορά Φ.Α.Π. έτους 2011, **στις 9/6/2020 ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου** σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ.2 του Ν 3842/2010, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης προσδιορισμού φόρου έχει παραγραφεί λόγω **απουσίας νέων συμπληρωματικών στοιχείων** είναι αβάσιμοι, διότι η παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φόρου ακίνητης περιουσίας δεν διέπονται από τις διατάξεις του άρθρ. 72 παρ. 11 εδ. α του ν. 4174/2013 και του άρθρ. 84 του ν. 2238/1994 που **επικαλείται ο προσφεύγων, αλλά από τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ.2 του ν. 3842/2010.**

Επειδή με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λπ.) **και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα**, ο ισχυρισμός τους προσφεύγοντος ότι δεν κλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να εκφράσει τις απόψεις, όπως ορίζεται ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος και του επεβλήθη δυσμενή διοικητική πράξη είναι καθ'όλα αβάσιμος, **διότι ο ίδιος υπέβαλε ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση για τακτοποίηση της περιουσιακής του κατάστασης, χωρίς πρόσκληση για διενέργεια ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1225/24-12-2012, όπως συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1188/30-7-2013: «**Σε περίπτωση διαφωνίας του υπόχρεου με τα στοιχεία των ακινήτων, όπως αυτά αναγράφονται στο εκκαθαριστικό σημείωμα- Δήλωση ΦΑΠ, παρέχεται η δυνατότητα διορθώσεως αυτών, με υποβολή στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Δήλωσης στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους. Οι διορθώσεις που πραγματοποιούνται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης της δήλωσης- εκκαθαριστικού σημειώματος ΦΑΠ, θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν λόγω υπαιτιότητας της υπηρεσίας και εκκαθαρίζονται ως τέτοιες χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων ή προστίμων...** Με την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων με την οποία προστίθεται φορολογητέα ύλη, διενεργείται σε σύντομο χρονικό διάστημα νέα εκκαθάριση του φόρου. Με την υποβολή ανακλητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων για την αποδοχή ή μη αυτής αποφασίζει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.... Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1234/2013: «Από την ημερομηνία 16 Οκτωβρίου 2013 η διαδικασία διόρθωσης στοιχείων ακινήτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής διαδικτυακής εφαρμογής, μετά την έκδοση του αρχικού εκκαθαριστικού ΦΑΠ του αντίστοιχου έτους.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιβολή κατόπιν της παρέλευσης δεκαετίας για το έτος 2010 αλλά και για τα έτη 2011-2013 επιβαρύνσεων ποσού 10.408,46€ δεν αποτελεί εν τοις πράγμασι, η εκ των υστέρων συμπλήρωση της φορολογικής του υποχρέωσης και αναλογίας **αλλά αντίθετα αποκτά χαρακτήρα κύρωσης και ποινής επιβαλλόμενης εκ λάθους της Διοίκησης** είναι αβάσιμος σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 532/2015 της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι οι διατάξεις του Ν 3842/2010 δεν αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος.

Ο νομοθέτης με την επιβολή του ΦΑΠ επί της περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 1972/2012, ΣΤΕ 3343/2013).

Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΦΑΠ ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικού φόρου, της υπάρξεως

(ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το κρινόμενο ακίνητο, δεν αποτελεί κερδοφόρο περιουσιακό στοιχείο **και δεν του έχει αποφέρει εισοδήματα αλλά αντίθετα βάλλει κατά της φοροδοτικής του ικανότητας, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι μόνο τεκμαρτά εισοδήματα λαμβάνει εξ' αυτού, συνολικά για την τελευταία πενταετία ποσού 12.702,36 €** είναι αβάσιμος βάση των προαναφερόμενων διατάξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν 2523/1997 αν κατά την φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε 1% επί του οφειλόμενου με την δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 40 Ν 3842/2010 για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των φυσικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1,4,5,6,7 και 8 του άρθρου 1 καθώς και των άρθρων 2,4,9,15,22,23 και 24 του Ν 2523/1997 όπως ισχύουν... **Ως αφετηρία για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ορίζεται η επόμενη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους.**

Εν προκειμένω, το ποσοστό του πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας, ανήλθε σε ποσοστό 60% επί της διαφοράς του κύριου φόρου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 2 του ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκαν με την παρ. 1 του άρθ. 26 του ν. 3943/2011).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υποβολή εκ μέρους του εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθόσον αυτός προέβη συννόμως και εγκύρως στη διενέργεια κάθε απαιτούμενης πράξης και από εσωτερικό σφάλμα της Διοικήσεως, αυτή δεν ολοκληρώθηκε ή ολοκληρώθηκε πλημμελώς αιτείται την απαλλαγή του από τις επιβαλλόμενες προσαυξήσεις κατ' επίκληση των αρχών ασφάλειας δικαίου άρθ. 2 παρ. 1 και άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός αυτός είναι νόμω αβάσιμος σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα,

οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 13/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με ημερομηνία έκδοσης 15-06-2020 και με αριθ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ) έτους 2011, του Διοικητική της Α.Α.Δ.Ε.

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

Καταλογιζόμενο ποσό: 4.219,52€.

Το ποσό του φόρου που βεβαιώθηκε με την ως άνω Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (ΦΑΠ), (αρ. χρημ. Καταλ./-2020), είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.