



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 06-06-2014

Αριθμός απόφασης:1552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και της σύζυγος, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αρ./2013,/2013,/2013,/2013 οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΜΑΠ φορολογικών περιόδων 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 και 01/01/2007 αντίστοιχα του Προϊσταμένου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2013,/2013,/2013,/2013 οριστικές πράξεις προσδιορισμού ΦΜΑΠ φορολογικών περιόδων 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 και 01/01/2007 αντίστοιχα του Προϊσταμένουτων οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με τα υπ' αριθ.,, &/2013 οριστικά φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου, επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων μεταξύ των άλλων κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας άρθρων 21-35 του ν. 2459/1997 για την 1-1-2004 ποσό φόρου 1.271,15€, πλέον 1.525,38€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, για την 1-1-2005 ποσό φόρου 1.730,67€, πλέον 2.076,80€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, για την 1-1-2006 ποσό φόρου 2.598,82€, πλέον 3.118,58€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας & για την 1-1-2007 ποσό φόρου 2.798,93€, πλέον 3.358,72€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από ανακριβείς δηλώσεις οι οποίες προέκυψαν ως τέτοιες μετά από επαναπροσδιορισμό της αξίας που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου επί συγκεκριμένων ακινήτων, των οποίων η δηλωθείσα αξία υπολειπόταν της προσδιορισθείσας κατ' έλεγχο αντικειμενικής, όπως αυτά περιγράφονται στην από συνταχθείσα σχετική έκθεση.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω φύλλων ελέγχου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Επί της 2015/17.12.2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π.

(Ακίνητα που υπήρχαν την 1.1.2004)

Στην συνταχθείσα από έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Μ.Α.Π. και συγκεκριμένα στις σελίδες 26-27 αυτής αναφέρεται ότι για το ακίνητο με αρ. 1 και 2 (δύο εγγραφές, γιατί είμαστε και οι δύο επικαρπωτές), το οποίο βρίσκεται στην , επί της οδού, έχουμε δηλώσει -από προφανή παραδρομή- πολύ μεγαλύτερη αξία ακινήτου προς υπολογισμό του φόρου και συγκεκριμένα (ολική) αξία ακινήτου €872.455,80 ευρώ αντί του ορθού, βάσει του συνταχθέντος φύλλου υπολογισμού αντικειμενικής αξίας για οικόπεδο, €255.215,01 ευρώ, την οποία ο έλεγχος αποδέχεται. Δηλαδή ο έλεγχος ενώ διαπιστώνει ότι έχουμε δηλώσει αξία μεγαλύτερη από εκείνη, με βάση την οποία πρέπει κατά τον νόμο να επιβληθεί ο φόρος, κακώς και παρά τον νόμο, επιβάλλει με την ένδικη πράξη του φόρο επί αυτής της μεγαλύτερης, λανθασμένης, αξίας!

Η σχετική διάταξη του άρθρου 24 του Ν.2459/1997 ορίζει ότι για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους που φορολογούνται, για τον προσδιορισμό της οποίας

εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και οι διατάξεις του άρθρου 41 και 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύουν, δηλαδή η αντικειμενική αξία (για τα ακίνητα, όπως το συγκεκριμένο, σε περιοχές όπου έχουν καθορισθεί αντικειμενικές τιμές). Επομένως δεν είναι νόμιμη η επιβολή φόρου με βάση αξία διαφορετική από την αντικειμενική. Επί πλέον, αφού διενεργήθηκε έλεγχος, δεν είχαμε την νομική δυνατότητα να ανακαλέσουμε ή τροποποιήσουμε την δήλωσή μας αλλά έπρεπε ο έλεγχος, τηρώντας τον νόμο (αλλά και τις αρχές της ευρύθμου και χρηστής διοικήσεως), να επιβάλει τον φόρο με βάση την αντικειμενική αξία και όχι εκείνη την εσφαλμένη αξία, που από παραδρομή είχαμε δηλώσει.

Το ίδιο συνέβη και με τα ακίνητα με αρ. 3, 4 και 5. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για το ακίνητο με αρ. 3/4 (συνιδιοκτησία) έχει δηλωθεί μεγαλύτερη αξία ακινήτου προς φορολόγηση (194.326,20 ευρώ αντί του ορθού βάσει του συνταχθέντος φύλλου υπολογισμού 148.600,23 ευρώ), την οποία κακώς και παρά τον νόμο «δέχθηκε» δηλ. έθεσε ως βάση υπολογισμού του φόρου. Ομοίως, αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ότι για το ακίνητο με αρ. 5 έχει δηλωθεί, από προφανές σφάλμα μας, μεγαλύτερη αξία (43.632,00 ευρώ αντί του ορθού 40.286,40 ευρώ), την οποία και πάλι κάνει δεκτή ο έλεγχος.

Επομένως πρέπει στο πλαίσιο της επανεξέτασης της υπόθεσης να επαναπροσδιορίσετε τον φόρο λαμβάνοντας για το σκοπό αυτό υπ' όψιν τις κατά τον νόμο μικρότερες αληθείς αντικειμενικές αξίες των πιο πάνω ακινήτων.

2. Επί της/2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π.

(Ακίνητα που υπήρχαν την 1.1.2005)

Στο έτος 2005 ο έλεγχος επίσης διαπιστώνει (σελίδες 27-28 της έκθεσης ελέγχου) ότι έχουμε δηλώσει μεγαλύτερη από την νόμιμη αξία για τα ακίνητα με αρ. 3, 4 και 5, αντίστοιχα €194.326,20 (αντί του ορθού € 148.600,23) για το ακίνητο 3/4 και €43.632,00 (αντί του ορθού €40.286,40) για το ακίνητο 5 ευρώ). Εν τούτοις ο έλεγχος, κακώς και παρά τον νόμο, υπολογίζει τον φόρο με βάση αυτές τις λανθασμένες μεγαλύτερες τιμές και πρέπει στο πλαίσιο της παρούσας επανεξέτασης της υπόθεσης να επαναπροσδιοριστεί ο φόρος, σύμφωνα με τον νόμο, δηλ. σύμφωνα με τις μικρότερες, αληθείς αξίες.

3. Επί της/2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π.

(Ακίνητα που υπήρχαν την 1.1.2006)

Στο έτος 2006 ο έλεγχος διαπιστώνει (έκθεση σελ. 29) ότι για το ακίνητο με αρ. 1/2 **δεν προκύπτει (καθόλου) αξία οικοπέδου προς φορολόγηση. Εν τούτοις «αποδέχεται» το ποσό των 718.788,00 ευρώ (!) που έχουμε από λάθος δηλώσει ως αξία οικοπέδου προς φορολόγηση και επιβάλλει, κακώς και παρά τον νόμο, φόρο με βάση την αξία αυτή, ενώ θα έπρεπε να μην επιβάλει καθόλου φόρου για το εν λόγω ακίνητο.**

Επίσης, έχουμε δηλώσει μεγαλύτερη αξία (α) για τα ακίνητα 3/4 και 5 (€194.326,20 αντί €148.600,23 και €43.632,00 αντί του ορθού €40.286,40 ευρώ, αντίστοιχα) και (β) για τα (νεόκτιστα) ακίνητα με αρ. 10 έως και 25 ποσό €2.137.502,88 συνολικά αντί του σωστού

€1.917.316,61. Και βέβαια ο έλεγχος και το έτος αυτό, κακώς και παρά τον νόμο, προσδιορίζει τον φόρο με βάση τις πιο πάνω μεγαλύτερες, λανθασμένες, αξίες.

Όπως προαναφέρθηκε, είναι προδήλως αντίθετο σε κάθε έννοια χρηστής και ευρύθμου διοικήσεως να «εκμεταλλεύεται» η φορολογική αρχή το λάθος υπολογισμού του φορολογουμένου και είναι αυτονόητο ότι ο έλεγχος όφειλε να εφαρμόσει τον νόμο και να προβεί στον προσδιορισμό του φόρου με βάση την αληθή, μικρότερη, αξία. Επομένως, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας διοικητικής επανεξέτασης, πρέπει να επαναπροσδιορισθεί ο φόρος με βάση τις μικρότερες, νόμιμες, αξίες (και στην περίπτωση του ακινήτου 1/2, χωρίς καθόλου φορολόγηση του οικοπέδου).

4. Επί της 2018/17.12.2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π.

(Ακίνητα που υπήρχαν την 1.1.2007)

Στο έτος 2007, ο έλεγχος επίσης **διαπιστώνει** (έκθεση σελ. 31) της έκθεσης ότι για το ακίνητο 1/2 **δεν προκύπτει αξία** οικοπέδου προς φορολόγηση και «δέχεται» την από παραδρομή δηλωθείσα αξία οικοπέδου προς φορολόγηση των €718.788,00 και επιβάλλει τον φόρο. Ενώ και το έτος αυτό δηλώσαμε μεγαλύτερη αξία για τα ακίνητα 3/4, 5 και 10-25 Ευρώ 194.326,20 αντί 148.600,23 (για το 3/4), 43.632,00 αντί 40.286,40 (για το 5) και 2.137.502,88 συνολικά αντί 1.917.316,61 (για τα 10-25). Ο έλεγχος προσδιόρισε και το έτος αυτό τον φόρο με βάση τις εν λόγω λανθασμένες μεγαλύτερες αξίες και πρέπει να επαναπροσδιορισθεί ο φόρος στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, σύμφωνα με τον νόμο και τις προσήκουσες μικρότερες αξίες (στην περίπτωση του ακινήτου 1/2 χωρίς καθόλου φορολόγηση του οικοπέδου).

Λόγοι για τον περιορισμό των πρόσθετων φόρων

Για τους παραπάνω λόγους ζητάμε την μεταρρύθμιση των πιο πάνω πράξεων προσδιορισμού ΦΜΑΠ με την μείωση της φορολογητέας αξίας και του φόρου, όπως ειδικότερα εξηγήθηκε αλλά και την μείωση των πρόσθετων φόρων, που αναλογούν στις με βάση την απόφασή σας διαφορές φόρου μεταξύ ελέγχου και δηλώσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§8 του Ν. 2523/97 και αυτές τις ΠΟΛ. 1072/8-4-2011, οι οποίες ως ευνοϊκότερες εξακολουθούν να ισχύουν για τις πιο πάνω υποθέσεις των ετών 2004-2007, για τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού πριν τις 31/12/2013.

Διαφορετική ερμηνεία του νόμου θα οδηγούσε όχι μόνο σε παράβαση της αρχής της ευρύθμου και χρηστής διοικήσεως αλλά και του Συντάγματος, αφού γίνεται παγίως δεκτό ότι προκειμένου περί (δυσμενών) ατομικών διοικητικών πράξεων, όπως είναι οι πράξεις επιβολής κύριων και πρόσθετων φόρων, πρέπει να εφαρμόζονται εκείνες οι διατάξεις, που προβλέπουν την επιεικέστερη μεταχείριση για τον διοικούμενο.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του και της, σύζυγος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, **επαγόμεστε τα ακόλουθα:**

Ως προς τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό της αξίας και του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Επειδή με την με αριθμό 48/2000 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την **ΠΟΛ. 1084, Αθήνα, 6 Μαρτίου 2000 επί ερωτήματος «Περίληψη:** Ερωτάται: α) Αν παρέχεται η δυνατότητα υποβολής ανακλητικής δήλωσης ΦΜΑΠ ως προς τη δηλωθείσα αξία των ακινήτων, (λανθασμένος υπολογισμός λόγω λογιστικού λάθους ή μη ορθή αναγραφή των περιγραφικών στοιχείων του ακινήτου ή εσφαλμένη τιμή εκκίνησης ή χρησιμοποίηση λανθασμένων συντελεστών αυξομείωσης κλπ.), εντός του οικείου έτους όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, ή ισχύει η προθεσμία των 20 ημερών που προβλέπεται από το άρθρο 24 παρ. 9 του Ν. 1828/98.

β) Σε περίπτωση που ήθελε γίνει δεκτό ότι παρέχεται η δυνατότητα υποβολής ανακλητικής δηλώσεως ΦΜΑΠ εντός του οικείου οικον. έτους ερωτάται ειδικότερον ποιο θεωρείται οικείο έτος για την υποβολή της ανακλητικής δήλωσης φορολογίας έτους 1997, δεδομένου 'τι οι σχετικές δηλώσεις υπεβλήθησαν σε επόμενα έτη καθόσον προηγήθη της υποβολής των πρόσκληση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Θεωρείται οικείο έτος, το έτος 1997 ή το έτος υποβολής, με την ανωτέρω διαδικασία, της δήλωσης ΦΜΑΠ;»

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εγνωμοδότησε ως εξής: Στο [άρθρο 28 του Ν. 2459/97](#) για τη φορολογία της μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΕΚ 17/Α/18-2-97), ορίζονται τα παρακάτω:

"1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, 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 εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21, έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά".

Περαιτέρω στο άρθρο 24 του ίδιου νόμου που τιτλοφορείται "προσδιορισμός αξίας ακίνητης περιουσίας" ορίζονται τα εξής:

1.Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτος που φορολογούνται, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Α.Ν. 1521/1950](#) και οι διατάξεις του [άρθρου 41 και 41Α του Ν. 1249/1982](#), όπως ισχύουν.

Εξ άλλου στο μεν άρθρο 41 του Ν. 1249/82 διαλαμβάνονται τα του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα και ευρίσκονται στις περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα στο δε άρθρο 41α προβλέπονται τα του προσδιορισμού της αξίας των κτισμάτων και γης που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοσθεί το άνω σύστημα.

Ειδικότερα στην παρ. 6 του άρθρου 41 του Ν. 1249/89 η οποία προστέθηκε με το [άρθρο 14 του Ν. 1473/84](#), ορίζονται τα εξής:

6.Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική *δήλωση* την κατά τις παραγρ. 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα μέσα σε προθεσμία 20 (είκοσι) ημερών από την υποβολή της *δήλωσής* του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο 20 (είκοσι) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

Η διάταξη αυτή συμπληρώθηκε με την προσθήκη νέου εδαφίου με το [άρθρο 24 παρ. 9 του Ν. 1828/89](#) το οποίο έχει ως εξής:

"Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της *δήλωσης* ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομειώσής τους, να υποβάλει νέα *δήλωση* και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφόσον δεν καταρτίστηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική *δήλωση*. Στην περίπτωση αυτήν εάν ο φόρος που προκύπτει με τη

νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος συμψηφίζεται με τον καταβληθέντα, εάν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας υποβολής της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου, από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να προσκαλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου."

Εξ άλλου στο άρθρο 61 του Ν. 2238/1997 του κ.ν. περί φορολογίας εισοδήματος ορίζονται ως εξής:

4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την επίδοση, ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος, μπορεί να προσφύγει μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την επίδοση κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία. Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής. Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη."

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι ο μεν καθορισμός της φορολογητέας αξίας στο ΦΜΑΠ, η προσφυγή κατ' αυτού κλπ. γίνεται σύμφωνα με το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού της φορολογητέας αξίας, ενώ η ανάκληση της δηλώσεως γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Ακριβέστερα η προβλεπόμενη από τις άνω διατάξεις εικοσαήμερη προθεσμία για την άσκηση προσφυγής αναφέρεται μόνον στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει την κατά τις διατάξεις αυτές προσδιορισθείσα βάση αντικειμενικών κριτηρίων αξία του μεταβιβαζομένου

ακινήτου. Συνεπώς η πάροδος της προθεσμίας αυτής δεν εμποδίζει τον φορολογούμενο να υποβάλει με έγγραφη αίτησή του προς την φορολογική αρχή οποιοδήποτε άλλο, πλην της αξίας, φορολογικό αίτημα ή ζήτημα σχετικό με το μεταβιβαζόμενο κλπ. ακίνητο, όπως *ανάκληση* της σχετικής φορολογικής *δηλώσεως* για άλλους λόγους. (ΣτΕ 2027/93, 4613/95, 3415, 3416/97 κλπ.)

Περαιτέρω η γενικότητα των ρυθμίσεων του [άρθρου 28 του Ν. 2459/97](#), περί ΦΜΑΠ, άγει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι ο νομοθέτης συμπεριέλαβε σε αυτές και την *ανάκληση* των *δηλώσεων* όλως δι' ενδεικτικώς απαρίθμησε ορισμένες περιπτώσεις αναλογικής εφαρμογής των ρυθμίσεων της φορολογίας εισοδήματος χωρίς βεβαίως να αποκλείσει από αυτές και άλλες ενέργειες που μπορούν να λάβουν χώραν στο όλο βεβαιωτικό του φόρου στάδιο, όπως η *ανάκληση* της υποβληθείσας φορολογικής *δηλώσεως*.

Εξ άλλου το [άρθρο 24 παρ. 9 του Ν. 1828/89](#) προέβλεψε την δυνατότητα διορθώσεως εμφίλοχωρησάντων λαθών κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας ακινήτων κλπ. η διάταξη δε αυτή ισχύει παράλληλα και αυτοτελώς σε σχέση με τις διατάξεις που προβλέπουν τα της *ανακλήσεως* της φορολογικής *δηλώσεως*. Άλλωστε στο όλο φάσμα των συναφών φορολογιών υφίστανται ξεχωριστές διατάξεις για τη διόρθωση και την *ανάκληση* των *δηλώσεων* (βλ. άρθρα 69 και 72 του Ν.Δ. 118/73, [άρθρα 61 παρ. 4](#) και [66 παρ. 2 Ν. 2238/1994](#) κλπ.).

Επομένως η ισχύς και για τον ΦΜΑΠ του [άρθρου 24 παρ. 9 του Ν. 1828/89](#) δεν αποκλείει την ισχύ και των περί *ανακλήσεως* της *δηλώσεως* διατάξεων του [άρθρου 61 παρ. 4 του Ν. 2238/1994](#).

Περαιτέρω και ως προελέχθη με τη διάταξη αυτή, ([άρθρο 24 παρ. 9 Ν. 1828/89](#)), προσετέθη νέο εδάφιο στην παρ. 6 του άρθρου 41 του Ν. 1249/82, η τελευταία δ' αυτή διάταξη διέπει το όλο σύστημα επιβολής φόρου με βάση το αντικειμενικό σύστημα και επομένως εφαρμόζεται σε όλες τις φορολογίες που τυγχάνει εφαρμογής αυτό, δηλονότι και στο ΦΜΑΠ.

Όθεν στο πρώτο σκέλος του υποβληθέντος ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι οι διατάξεις των [άρθρων 24 παρ. 9 του Ν. 1828/89](#) και [61 παρ. 4 του Ν. 2238/94](#) εφαρμόζονται και για τον ΦΜΑΠ, οι ίδιες δε διατάξεις συνισχύουν και η ισχύς της πρώτης δεν αποκλείει την εφαρμογή της δεύτερης καθόσον η μεν πρώτη ρυθμίζει το ζήτημα της διορθώσεως λογιστικών κλπ. λαθών η δε δεύτερη έχει ευρύτερη έννοια και αφορά την *ανάκληση* της φορολογικής *δηλώσεως* κατά τις εις τον νόμο διαλαμβανόμενες ειδικότερες προϋποθέσεις.

Ως προς το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος λεκτέον ότι εφόσον η πρόσκληση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. προς τα φυσικά πρόσωπα γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο του έτους 1997, έπεται ότι ως

"οικείο έτος", υποβολής της δηλώσεως θα ληφθεί υπόψη το έτος της υποβολής της δηλώσεως η οποία εκχώρησε κατόπιν προσκλήσεως του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Υπό την αντίθεση εκδοχή οι φορολογούμενοι θα εστερώντο του δικαιώματος της ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ανακλήσεως της φορολογικής δηλώσεως αφού κατά την πρόσκληση, και κατά τα δεδομένα του ερωτήματος, θα είχε ήδη παρέλθει το έτος 1997, πράγμα οπωσδήποτε μη ηθελημένο από τον νομοθέτη.

Όθεν στο υποβληθέν ερώτημα, και κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομέλειας του ΝΣΚ, η άνω προσήκει, αναλυτική απάντηση.

Επειδή οι διατάξεις των [άρθρων 24 παρ. 9 του Ν. 1828/89](#) και [61 παρ. 4 του Ν. 2238/94](#) εφαρμόζονται και για τον ΦΜΑΠ, οι ίδιες δε διατάξεις συνισχύουν και η ισχύς της πρώτης δεν αποκλείει την εφαρμογή της δεύτερης καθόσον η μεν πρώτη ρυθμίζει το ζήτημα της διορθώσεως λογιστικών κλπ. λαθών η δε δεύτερη έχει ευρύτερη έννοια και αφορά την *ανάκληση* της φορολογικής δηλώσεως κατά τις εις τον νόμο διαλαμβανόμενες ειδικότερες προϋποθέσεις. Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η επικαλούμενη διόρθωση της αρχικά δηλωθείσας αξίας του επίμαχου ακινήτου ήταν δυνατόν να γίνει δεκτή μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης, όπου ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομειώσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου.

Επειδή ακόμα η ανάκληση της δήλωσης γίνεται με νέα δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί εντός του οικονομικού έτους. Επειδή σε κάθε περίπτωση δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης για τα ελεγχόμενα έτη μετά την καταχώρηση πράξεων προσδιορισμού φόρου ΦΜΑΠ στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. η οποία συντελέστηκε την 17-12-2013.

Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατή η αμφισβήτηση της δηλωθείσας αξίας των επίμαχων ακινήτων και ο λόγος προσφυγής κρίνεται ως νόμω αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον περιορισμό των πρόσθετων φόρων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Πρέπει ακόμα να ληχθεί ότι, η συνταγματικότητα των διατάξεων των νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας καθώς η διοίκηση στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας οφείλει να συμμορφώνεται με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και κάθε διοικητική ενέργεια οφείλει να είναι σύμφωνη προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης.

Επειδή η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του περιορισμού των πρόσθετων φόρων , το αντίστοιχο αίτημα των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Ως προς τους υπόλοιπους λόγους της προσφυγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται τα προσβαλλόμενα φύλα ελέγχου, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι υπόλοιποι λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των του και του και την επικύρωση των υπ' αρ./2013,/2013,/2013,/2013 οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΜΑΠ φορολογικών περιόδων 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 και 01/01/2007 αντίστοιχα του Προϊσταμένου

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

Προσβαλλόμενη ή με αριθμό πράξη	Ημερομηνία προσβαλλόμενης πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική ή περίοδος	Διαφορά Φόρου	Πρόσθετος φόρος (120% ανώτατο)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ με την παρούσα:
.....	29-11-2013	Φ.Μ.Α.Π.	01/01/2004	1.271,15	1.525,38	2.796,53
.....	29-11-2013	Φ.Μ.Α.Π.	01/01/2005	1.730,67	2.076,80	3.807,47

.....	29-11-2013	Φ.Μ.Α.Π.	01/01/2006	2.598,82	3.118,58	5.717,40
.....	29-11-2013	Φ.Μ.Α.Π.	01/01/2007	2.798,93	3.358,72	6.157,65

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜ. ΔΙΟΙΚ. ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).