



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 2015

Αριθμός απόφασης: 1867

**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. 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».
 - γ. 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».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 αριθ. Δ.Ε.Δ Β1 1052867 ΕΞ 2015/21-04.2015 (ΦΕΚ 815/τ. Β '07-05-2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
5. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκουκατά του υπ' αριθ.....αριθμού χρηματικού καταλόγου με αρ. δήλωσης και αρ. ειδοποίησηςπράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας Φ.Α.Π έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Τον υπ' αριθ.αριθμό χρηματικό κατάλογο με αρ. δήλωσης και αρ. ειδοποίησηςπράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας Φ.Α.Π έτους 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/2/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την από 15/5/2015 εισήγηση του **A2** τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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:

Με τον υπ' αριθ.....χρηματικό κατάλογο με αρ. ειδ.και αρ. δηλ εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υεπιβλήθηκε φόρος ακίνητης περιουσίας ποσού 10.690,90 ευρώ N 3842/2010.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή στιςο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας για το έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4178/2013 με το περιεχόμενο της οποίας την ίδια ημέρα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το έτος 2011.

Στιςμε βάση την απόκαι με αρ..... τροποποιητική δήλωση η οποία έγινε αποδεκτή από την ΓΓΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου(η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε ο υπ. αρ.χρηματικός κατάλογος με αρ. ειδοποίησης και η με αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2011 με την ένδειξη (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΡΟΠ. 33 ΜΗΝΕΣ) και με ποσό φόρου 10.706,20ευρώ.

Στιςυπεβλήθη νέα τροποποιητική δήλωση με αρ.... με το περιεχόμενη που είχε η ακίνητη περιουσία του προσφεύγοντος πριν την υποβολή της υπ. αρ.τροποποιητικής η οποία έγινε αποδεκτή από την ΓΓΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου(η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης και με αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2010 με την ένδειξη (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΡΟΠ. 33 ΜΗΝΕΣ) και με ποσό φόρου 6.119,88ευρώ.

Στιςυπεβλήθη νέα τροποποιητική δήλωση με αρ..... η οποία έγινε αποδεκτή από την ΓΓΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου(η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε ο υπ. αρ..... χρηματικός κατάλογος με αρ. ειδοποίησης ... και η με αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2011 με την ένδειξη (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΡΟΠ. 33 ΜΗΝΕΣ) και με ποσό φόρου 10.690,90ευρώ.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως **τροποποίηση** της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2010 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η Φορολογική Διοίκηση εσφαλμένως του επέβαλλε ποσό φόρου 4.571,02 ευρώ λόγω εκπροθέσμου διότι προέβη σε τακτοποίηση των ακινήτων του σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 παρ 22 Ν 4014/2011 και των άρθρο 24 παρ 8 και 9 του Ν 4178/2013 τις ΠΟΛ 1001/2005 ,ΠΟΛ 1047/2005 ΚΑΙ ΠΟΛ 1021/14-1-2014 ,με βάση τις οποίες η φορολογική αρχή δεν όφειλε να αναζητήσει την εγγραφή των ακινήτων σε προηγούμενα από την υπαγωγή τους σε τακτοποίηση έτη. Η μεταφορά των εν λόγω ακινήτων από το έτος 2014 και στο έτος 2011 έγινε από παραδρομής και από απροσεξία.

2. Στιςυπέβαλε ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 4174/2013 την υπ. αρ.τροποποιητική δήλωση η οποία έγινε αρχικώς αποδεκτή και δεν επιβλήθηκε επί πλέον φόρος όπως προκύπτει από την απόπράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Α.Π της ΓΓΔΕ και εν συνεχεία στιςχωρίς να κληθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ για την παροχή εξηγήσεων -πληροφοριών και την διατύπωση των απόψεων του η από 23/1/2015 τροποποιητική δήλωση τελικώς δεν έγινε αποδεκτή.

3.Παραβίαση του άρθρου 20 παρ 2 του συντάγματος και των άρθρων 6 και 17 του Ν 2690/1999 του Κ.Δ.Δ.

4.Παραβίαση του άρθρου 34,63 και 64 του Ν 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 1 του Ν 4174/2014 αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη ,υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 2 του Ν 4174/2014 αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής .

Επειδή η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ 8 του Ν 4178/2013 οι αυθαίρετες κατασκευές και οι αυθαίρετες αλλαγές χρήσης προ της 28/7/2011 μετά την υπαγωγή τους στο Ν 4178/2013 εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων και δεν οφείλονται αναδρομικά βεβαιωμένες ασφαλιστικές εισφορές, οποιοσδήποτε φόρος και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη (όπως ύδρευσης, καθαριότητας, αποχετευτικά τέλη κλπ) .Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι ,τέλη και πρόστιμα δεν αναζητούνται. Ως χρόνος λήξης της αναδρομικής απαλλαγής των αυθαιρέτων κατασκευών και αλλαγών χρήσης είναι η ισχύς του Ν 4178/2013 δηλ. η 8/8/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ 22 του Ν 4014/2011 και με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ 1001/2005 και 1047/2005 εγκύκλιες διαταγές ,τα αυθαίρετα κτίσματα αναγράφονται στην πραγματική τους κατάσταση και χρήση και οι κλειστοί ημιυπαίθριοι προστίθενται στους κύριους χώρους του κτίσματος, από το επόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν. Εφόσον τα αυθαίρετα κτίσματα τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν με τους αναφερόμενους νόμους η φορολογική αρχή δεν αναζητά την εγγραφή τους σε προηγούμενα από την υπαγωγή τους σε τακτοποίηση έτη. Συνεπώς τα ακίνητα αυτά δηλώνονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων τουλάχιστον από το επόμενο έτος από την τακτοποίηση ή την νομιμοποίηση τους. Ως ημερομηνία τακτοποίησης ή νομιμοποίησης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής τους στην ρύθμιση των διατάξεων αυτών.

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.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων ,τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή στιςο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας για το έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 4178/2013 με το περιεχόμενο της οποίας την ίδια ημέρα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το έτος 2011.

Επειδή στις ...με βάση την απόκαι με αρ..... τροποποιητική δήλωση η οποία έγινε αποδεκτή από την ΓΓΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου(η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε ο υπ. αρ.χρηματικός κατάλογος με αρ. ειδοποίησης και η με αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2011 με την ένδειξη (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΡΟΠ. 33 ΜΗΝΕΣ) και με ποσό φόρου 10.706,20ευρώ.

Επειδή στιςυπεβλήθη νέα τροποποιητική δήλωση με αρ..... με το περιεχόμενη που είχε η ακίνητη περιουσία του προσφεύγοντος πριν την υποβολή της υπ. αρ.τροποποιητικής η οποία έγινε αποδεκτή από την ΓΓΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου(η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης και με αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2010 με την ένδειξη (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΡΟΠ. 33 ΜΗΝΕΣ) και με ποσό φόρου 6.119,88ευρώ.

Επειδή στιςυπεβλήθη νέα τροποποιητική δήλωση με αρ..... η οποία έγινε αποδεκτή από την ΓΓΔΕ με την επιφύλαξη της έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου(η οποία θα εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου) εκδόθηκε ο υπ. αρ..... χρηματικός κατάλογος με αρ. ειδοποίησης ... και η με αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας(ΦΑΠ) έτους 2011 με την ένδειξη (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΡΟΠ. 33 ΜΗΝΕΣ) και με ποσό φόρου 10.690,90ευρώ.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι προέβη σε τακτοποίηση των ακινήτων του με βάση τις διατάξεις του Ν 4173/2013 το δε περιεχόμενο της τροποποιητικής δήλωσης του έτους 2014 από παραδρομή μεταφέρθηκε με τροποποιητική δήλωση και στο έτος 2011 η δε Φορολογική Διοίκηση εσφαλμένως του επέβαλλε επί πλέον φόρο εκπροθέσμου (διότι η τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν 4174/2013) αφετέρου δεν όφειλε να αναζητήσει την εγγραφή των ακινήτων του στα προηγούμενα χρόνια και επιπρόσθετα δεν κλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ να εκφράσει τις απόψεις, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2690/1999 η διοίκηση παρέβη ευθέως τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ 2 του Συντάγματος και επέβαλε δυσμενή διοικητική πράξη είναι καθ'όλα αβάσιμοι ,διότι ο ίδιος υπέβαλε ηλεκτρονικά τις τροποποιητικές δηλώσεις ως ανωτέρω αναφέρονται για τακτοποίηση της περιουσιακής του κατάστασης χωρίς πρόσκληση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφενός και αφετέρου δεν υπέβαλλε ως όφειλε νέα τροποποιητική δήλωση για το έτος 2011 με την πραγματική κατάσταση των ακινήτων του την οποία αν έχετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσε σε διαφορετικό αποτέλεσμα

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί μετά από έλεγχο σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου διοικητικού εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου ,εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί

αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση μόνο ένα προκύψουν νέα στοιχεία όπως αυτά ορίζονται από την παρ 5 του άρθρου 25. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει δεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 η Φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν 2690/1999 η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία η οποία να περιλαμβάνει την διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση του .Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής ειδική επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Φορολογική διοίκηση δεν έκανε δεκτή την από 23/12/2014 τροποποιητική του δήλωση (ενώ αρχικώς την είχε κάνει δεκτή) και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη(αρ. δήλωσηςαρ. ειδ.και αρ. ΧΚ...) χωρίς την απαιτούμενη σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία μη εφαρμόζοντας τα άρθρα 34,64, του Ν 4174 /2013 και το άρθρο 17 του Ν 2690/1999 είναι αόριστος και αβάσιμος διότι η από 23/12/2014 τροποποιητική δήλωση έγινε δεκτή από την φορολογική διοίκηση και στην συνέχεια η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν νέας υποβολής τροποποιητικής δήλωσης (α/α.....) του προσφεύγοντος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατά του υπ. αρ.....αριθμού χρηματικού καταλόγου με αρ. δήλωσης και αρ. ειδοποίησηςπράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας Φ.Α.Π έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Το ποσό του φόρου που βεβαιώθηκε με το απόΠράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) 2011 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2 Ι.ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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).