



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 3.04.2018

αριθμός απόφασης 1931

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 Απόφαση 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 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 με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 4.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Χίου, οδός, κατά: α) της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπήρχαν την 1.01.2008 και β) της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπήρχαν την 1.01.2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ2018ΕΜΠ/27.03.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας.

6. α) Την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπήρχαν την 1.01.2008 και β) την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπήρχαν την 1.01.2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 7.12.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 4.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

α) Με την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π., έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά ενιαίου τέλους ακινήτων ποσού 10.663,72 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ύψους 12.796,46 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 23.460,18 ευρώ, για ακίνητα που είχε στην κυριότητά του κατά την 1.01.2008.

β) Με την με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π., έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά ενιαίου τέλους ακινήτων ποσού 4.149,91 ευρώ, πλέον έκτακτη εισφορά του ν.3808/2009 ύψους 101.041,82 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ύψους 126.230,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 231.421,81 ευρώ, για ακίνητα που είχε στην κυριότητά του κατά την 1.01.2009.

Οι ως άνω διαφορές ΕΤΑΚ προέκυψαν επί τη βάσει της από 10.07.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΜΑΠ Ν.2459/1997, ΕΤΑΚ Ν.3634/2008, ΦΑΠ Ν.3842/2010 και Ν.3986/2011 & ΕΝΦΙΑ Ν.4223/2013, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης,, όπου διαπιστώθηκε ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς, ως προς την αξία οικοπέδου ιδιοκτησίας του εντός των ορίων οικισμού του Δήμου Χίου με έκταση 31.943,43 τ.μ., το οποίο δηλώνονταν ως αγροτεμάχιο ενώ πρόκειται για οικόπεδο. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος προσδιόρισε την φορολογητέα αξία του εν λόγω ακινήτου σε 10.663.722,90 ευρώ, για τα έτη 2008 και 2009 όπου ο προσφεύγων κατείχε το δικαίωμα της πλήρους κυριότητας αυτού.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων κατείχε, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί ακινήτου κείμενο στο Δήμο Χίου, έκτασης 31.943,42 τ.μ.

Σύμφωνα δε με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επρόκειτο για εδαφική έκταση ευρισκόμενη στο Δήμο Χίου, η οποία καλλιεργείται αδιαλείπτως κατά τα τελευταία τετρακόσια (400)

χρόνια από γεωπόνους της οικογένειάς του και τους προγόνους τους. Στο εν λόγω ακίνητο καλλιεργούνται εσπεριδοειδή σε έκταση περίπου 16 στρεμμάτων, αμυγδαλιές σε έκταση περίπου 6 στρεμμάτων, ελιές σε έκταση περίπου 7 στρεμμάτων και κηπευτικά σε έκταση περίπου 2 στρεμμάτων, με τις δεντροκαλλιέργειες να καταλαμβάνουν έτσι ποσοστό μεγαλύτερο του 90% της συνολικής του έκτασης. Το έδαφος δε του εν λόγω ακινήτου είναι απολύτως κατάλληλο για την καλλιέργεια των ανωτέρω ειδών, καθώς προέρχεται από αλλουβιακές και παράκτιες αποθέσεις ιζηματογενών πετρωμάτων της τεταρτογενούς περιόδου και ως εκ τούτου θεωρείται ιδιαίτερα παραγωγικό. Επιπλέον για την καλλιέργεια των ειδών αυτών υπάρχουν εντός του ακινήτου γεωργικά μηχανήματα του 19ου αιώνα, ενώ αρδεύεται χάρη στα πέντε παλιά μαγγανοπήγαδα που βρίσκονται σ' αυτό, μαζί με τις στέρνες και τα πέτρινα κανάλια τους. Πέραν της γεωργικής αξίας του ακινήτου για την παραγωγή εδώδιμων προστατευόμενων προϊόντων, το εν λόγω ακίνητο αποτελεί έναν σημαντικό πνεύμονα πρασίνου για την περιοχή ενώ έχει ιδιαίτερη ιστορική και πολιτιστική αξία, αφού εντός αυτού βρίσκονται κτίσματα χρονολογούμενα από τα τέλη του 19ου αιώνα, η εκκλησία (χρονολογούμενη από το 1965) με τους τάφους πλείστων ευεργετών της Χίου και του Κατόπιν υποβολής αιτήσεως προς την Περιφέρεια Βορείου Αιγαίου των και για χαρακτηρισμό της παραγωγικότητας αγροτεμαχίου ως Γεωργική Γη Υψηλής Παραγωγικότητας, εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ./5.01.2017 πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Λέσβου σύμφωνα με την οποία έκταση εμβαδού 23.812,07 τ.μ. του υπό κρίση ακινήτου, χαρακτηρίστηκε ως Γεωργική Γη Υψηλής Παραγωγικότητας (Γ.Γ.Υ.Π.). Στη συνέχεια ο προσφεύγων προσκόμισε στην υπηρεσία μας την με αριθ. πρωτ./1.03.2018 βεβαίωση της Διεύθυνσης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Χίου, σύμφωνα με την οποία για το εν λόγω ακίνητο που έχει χαρακτηριστεί ως αγροτική γη υψηλής παραγωγικότητας, απαγορεύεται κάθε άλλη δραστηριότητα εκτός από αγροτική εκμετάλλευση και την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ, κατά συνέπεια δεν μπορεί να οικοδομηθεί όπως τα λοιπά γεωτεμάχια, επιπλέον εισάγεται ρητή απαγόρευση κατάτμησης αυτού εκτός αν αυτόν γίνει κατόπιν αδείας της οικίας Δ/σης Αγροτικής Ανάπτυξης και μόνο εφόσον με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται η αγροτική εκμετάλλευση. Τέλος, με την αριθ./2017 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου Χίου προτείνεται το αμιγώς αγροτικό τμήμα του ακινήτου να χαρακτηριστεί στο υπό κατάρτιση Σχέδιο Πόλεως ως περιοχή ειδικής προστασίας (Π.Ε.Π.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την διαγραφή των εις βάρος του καταλογισθέντων ποσών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές, ως νομικώς πλημμελείς, λόγω παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίησή τους σε βάρος του (ΣτΕ 172/2018).
2. Η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της περ. α' του άρθρου 8 του ν.3634/2008 θεώρησε ότι το επίμαχο ακίνητο (αγροτεμάχιο) επιφανείας 31.943,42 τ.μ.), που κατά την

- 1.01.2008 και την 1.01.2009 ανήκε στην πλήρη κυριότητά μου, δεν τυγχάνει απαλλαγής από το ενιαίο τέλος ακινήτων φυσικών προσώπων.
3. Ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας του επίμαχου ακινήτου ως εάν να επρόκειτο για οικόπεδο, βάσει του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων κατ' άρθρο 41 του ν.1249/1982, προσκρούει στα άρθρα 4 παρ. 5 και 24 παρ. 1 του Συντάγματος.
 4. Ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας του υπό κρίση ακινήτου τυγχάνει νομικώς πλημμελής ως ανατιολόγητος και σε κάθε περίπτωση παρίσταται εσφαλμένος στο πλαίσιο του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων.
 5. Σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να τροποποιηθούν προς την κατεύθυνση μείωσης του πρόσθετου τέλους και της πρόσθετης έκτακτης εισφοράς λόγω φερόμενης υποβολής ανακριβούς δήλωσης σε ποσοστό κυμαινόμενο μεταξύ 10% και 50% κατ' ανώτατο όριο επί της όποιας τυχόν διαφοράς κυρίου φόρου ήθελε προσδιοριστεί, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της μεταγενέστερης επιεικέστερης κυρωτικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο Β άρθρο 5 του Ν. 3634/2008: «Από το έτος 2008 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται ενιαίο τέλος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία για την εφαρμογή του νόμου αυτού περιλαμβάνονται: α) το δικαίωμα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί ακινήτων. Ακίνητα θεωρούνται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι σύμφωνα με τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικα. β) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, που χρησιμοποιείται ως θέση στάθμευσης, βοηθητικός χώρος και κολυμβητική δεξαμενή.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 ν. 3634/2008, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 2008: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν υποβολής από μέρους του προσφεύγοντος εμπρόθεσμων δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2005-2008, εκδόθηκαν σε βάρος του οι κάτωθι πράξεις: α)το με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ. - 2010) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φυσικών Προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) έτους 2008, με ημερομηνία έκδοσης την 15.01.2010 και β)το με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης, αριθ. χρημ. καταλ.) Εκκαθαριστικό Σημείωμα Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φυσικών Προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) έτους 2009, με ημερομηνία έκδοσης την 30.11.2010.

Επειδή αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση του με αριθ. ΓΕΔΔ/6.8.2015 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημόσιας Διοίκησης σχετικά με διερεύνηση καταγγελίας, στοιχείο όπου η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους έκδοσης των εκκαθαριστικών σημειωμάτων Ε.Τ.ΑΚ. Φ.Π. ετών 2008 και 2009.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1191/2017 της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β΄) σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περ. β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§4 του ίδιου νόμου, έγιναν δεκτά τα εξής: «1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β΄) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της

αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος Ε.Τ.ΑΚ. ν.3634/2008 έπρεπε να διενεργηθεί εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους έκδοσης των εκκαθαριστικών σημειωμάτων ενιαίου τέλους ακινήτων Φ.Π. ετών 2008 και 2009, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους 2010. Συνεπώς η πενταετία εξέπνευσε την 31/12/2015, ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ εξέδωσε τις υπό κρίση πράξεις μετά το πέρας της ως άνω προθεσμίας ακολουθώντας τις αποφάσεις περί παρατάσεων της παραγραφής των ν.4337/2015 και ν.4446/2016.

Επειδή όμως σύμφωνα με το σκεπτικό (5) της απόφασης 1738/2017 του Σ.τ.Ε.(ολομέλεια), η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.βλ. και το Ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α' 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβολώ. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό (6) της απόφασης εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Επειδή, ενόψει των ως άνω όλως προσφάτως κριθέντων (ομόφωνα) με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 6 της απόφασης) οι προβλεφθείσες παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων φυσικών προσώπων αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Για το λόγο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα τις με αριθ. και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φυσικών Προσώπων για ακίνητα που υπάρχουν την 1.01.2008 και 1.01.2009, είχε ήδη παραγραφεί κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σε αυτόν των εν λόγω πράξεων και κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή και να ακυρωθεί η εν λόγω πράξη.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 4.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.**και την ακύρωση** α) της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπήρχαν την 1.01.2008 και β) της με αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπήρχαν την 1.01.2009.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. με αριθ./6.09.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπάρχουν την 1.01.2008:

Διαφορά Ενιαίου τέλους ακινήτων	0,00 ευρώ
Πρόσθετο τέλος ανακρίβειας/μη υποβολής	0,00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	0,00 ευρώ

Β. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Φ.Π. με αριθ./6.09.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για ακίνητα που υπάρχουν την 1.01.2009:

Διαφορά Ενιαίου τέλους ακινήτων	0,00 ευρώ
Πρόσθετο τέλος ανακρίβειας/μη υποβολής	0,00 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	0,00 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.