



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1041

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333267  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., κατά:

α) της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2002, η οποία εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....>,

β) της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2003, η οποία

εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

γ) της υπ' αριθ. ..../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2004, η οποία εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

δ) της υπ' αριθ. ..../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2005, η οποία εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

ε) της υπ' αριθ. ..../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2006, η οποία εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

στ) της υπ' αριθ. ..../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2007, η οποία εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή ως φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ..../28.12.2017, ..../28.12.2017, ..../28.12.2017, ..../28.12.2017, ..../28.12.2017 και ..../28.12.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2002, 01/01/2003, 01/01/2004, 01/01/2005, 01/01/2006 και 01/01/2007, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από 29/01/2018 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:

Με την υπ' αριθ. ..../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.135,24€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 2.562,29€, δη σύνολο φόρου 4.697,53€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2

του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2002, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 989.823,46€.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.135,24€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 2.562,29€, δη σύνολο φόρου 4.697,53€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 989.823,46€.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.135,24€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 2.562,29€, δη σύνολο φόρου 4.697,53€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2004, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 989.823,46€.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.135,24€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 2.562,29€, δη σύνολο φόρου 4.697,53€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 989.823,46€.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.519,59€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 3.023,51€, δη σύνολο φόρου 5.543,10€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 989.823,46€.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.519,59€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 3.023,51€, δη σύνολο φόρου 5.543,10€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 989.823,46€.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. εκδόθηκαν βάσει της από 28/12/2017 έκθεσης ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 1165/17.10.2017 εντολής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Μη νόμιμη η έκδοση της εντολής ελέγχου. Μη διενέργεια ελέγχου εντός εύλογου χρόνου.
- 3) Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι στο σώμα τους χαρακτηρίζονται «προσωρινές πράξεις».
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας. Αντισυνταγματική η πρόβλεψη του νόμου για δεκαπενταετή παραγραφή.
- 5) Ανυπαρξία προϋποθέσεων για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων. Στο σημείωμα διαπιστώσεων δεν υφίσταται κανένα δεδομένο που να τεκμηριώνει τον τρόπο εξευρέσεως της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων. Εσφαλμένος και αόριστος ο προσδιορισμός της αξίας του οικοπέδου επί της οδού .....ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ.
- 6) Εφαρμογή επιεικέστερων κυρώσεων ν.4509/2017.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

**Επειδή**, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. 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. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....*».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό*

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος..... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1...».

**Επειδή**, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

**Επειδή**, με το άρθρο 7 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό. 2. Δήλωση, προσφυγή ή άλλο έγγραφο που υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση λογίζεται ότι υποβλήθηκε στην ημερομηνία που κατατίθεται και πρωτοκολλείται από τη Φορολογική Διοίκηση ή, εφόσον αποσταλεί ταχυδρομικώς, την ημερομηνία σήμανσης με ταχυδρομική σφραγίδα ή, στην περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής, την ημερομηνία παραλαβής από το πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης».

**Επειδή**, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε την 05/12/2017 στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. 126/24.11.2017 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και τους προσωρινούς διορθωτικούς

προσδιορισμούς ΦΜΑΠ δίνοντας την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει, πλην όμως, ο προσφεύγων απέστειλε την 27/12/2017, εντός του οριζόμενου από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 7 και 28 του ν.4174/2013 χρόνου, τις απόψεις του, με συστημένη επιστολή (Κωδ. Αντικειμένου RE.....GR) η οποία παρελήφθη από την ελεγκτική αρχή στις 29/12/2017, δη σε χρόνο μεταγενέστερο των από 28/12/2017 εκδοθεισών προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή**, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, ούτε επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής, κι ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και μη άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

**Επειδή**, με το άρθρο 25 παρ. 1 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, .....».

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

**Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012), αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν.2690/1999 και η υπέρβασή τους δεν καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων αφού δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε τέτοια περίπτωση.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε, αρχικά, η υπ' αριθ. 195/17.12.2015 χειρόγραφη εντολή διενέργειας ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21 – 35 του ν.2459/1997. Εν συνεχεία, η προαναφερθείσα εντολή καταχωρήθηκε στο σύστημα Elenxis, σε χρόνο που αυτό κατέστη δυνατό από την υποδομή του λογισμικού διενέργειας και διαχείρισης ελέγχων της Φορολογικής Διοίκησης, λαμβάνοντας ηλεκτρονική αρίθμηση 1165/17.10.2017. Ως εκ τούτου, η δεύτερη εντολή δεν έχει εκδοθεί σε αντικατάσταση της πρώτης αλλά σε επικαιροποίηση αυτής, με την εισαγωγή της στο σύστημα διαχείρισης

ελέγχων, δίχως να θίγονται οι έννομες συνέπειες της αρχικής εντολής ελέγχου. Επιπρόσθετα, η διάρκεια του διαστήματος μεταξύ του χρόνου έκδοσης της εντολής ελέγχου και του χρόνου ολοκλήρωσης αυτού, ουδόλως επηρεάζει την νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η όποια προθεσμία για ολοκλήρωση του ελέγχου είναι ενδεικτική και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητάς τους σε περίπτωση υπέρβασης των χρονικών περιορισμών αυτών.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης έκδοσης εντολής ελέγχου και υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, κρίνονται απορριπτέοι.

### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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..... Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου*».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

**Επειδή**, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα*».



**Επειδή**, η καταλογιστική πράξη, για να είναι έγκυρη, θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με το νόμο. Αν, επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από το νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης.

**Επειδή**, η κρίση για τον χαρακτήρα του τύπου ως ουσιώδους ανήκει στον δικαστή. Ως κριτήρια για τον σχηματισμό της κρίσης λαμβάνονται: α) η σημασία που έχει η διαδικαστική ενέργεια: i) για την προστασία του διοικουμένου, διότι του παρέχει τη δυνατότητα διαφώτισης της Διοίκησης για την υπόθεση που τον ενδιαφέρει ή δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς και εγγυήσεις για την αμερόληπτη κρίση της υπόθεσής του ii) για την καλή λειτουργία της Διοίκησης, με σκοπό την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος iii) για τον δικαστικό έλεγχο της πράξης και β) η επιρροή της παράλειψης του τύπου στη ρύθμιση που θεσπίζεται με την πράξη [Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, Τόμος ΙΙ, σελ. 127].

**Επειδή**, ως λόγοι τυπικής παρανομίας νοούνται αυτοί που αφορούν είτε την *εξωτερική* είτε την *εσωτερική* τυπική νομιμότητα της διοικητικής πράξης, δηλαδή τα εξωτερικά χαρακτηριστικά της και την τήρηση των διαδικαστικών κανόνων της (έγγραφος τύπος, χρονολογία, αρμοδιότητα, αιτιολογία, διαδικαστικοί τύποι κ.λπ.) [Ιάκωβος Γ. Μαθιουδάκης, Λέκτορας Τμήματος Νομικής Α.Π.Θ., Τυπική παρανομία και αποκαθιστάμενη ζημία στην κρατική ευθύνη].

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φέρουν όλες τις προβλεπόμενες από το άρθρο 37 του ν.4174/2013 πληροφορίες. Η εκ παραδρομής αναγραφή στο λεκτικό του σώματος αυτών του επιθετικού προσδιορισμού «προσωρινής» δίπλα στη λέξη «πράξης» δεν είναι ικανή να δημιουργήσει σύγχυση ως προς τον χαρακτήρα αυτής διότι οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν τον τίτλο «ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΓΑΛΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ», στο σώμα των οποίων αναγράφονται όλες οι προβλεπόμενες από το άρθρο 37 του ν.4174/2013 πληροφορίες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον 4<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν*».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 2459/97 ορίζεται ότι: «Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ/τος 118/1973».

**Επειδή**, με το άρθρο 102 του ν.δ. 118/1973 (Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικίων και κερδών εκ λαχείων), όπως κυρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με τον ν.2961/2001, ορίζεται ότι: «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο..... ».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 της ΠΟΛ. 1130/1997 ορίζεται ότι: «...Ειδικά, όσον αφορά την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζεται στο άρθρο αυτό, ότι εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του Ν.Δ. 118/1973 που προβλέπουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικίων. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας και προστίμου παραγράφεται: α) στην περίπτωση που η δήλωση είναι ανακριβής, μετά πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) στην περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση είτε για ολόκληρη είτε για μέρος της ακίνητης περιουσίας, μετά πάροδο δεκαπενταετίας, από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και .....».

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωση Φ.Μ.Α.Π. των υπό κρίση ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 και ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι παραπάνω διατάξεις περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 28/12/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΜΑΠ, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου των ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007, δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 2 ν.2459/1997 και 102 παρ. 1 ν.δ.118/1973, περί δεκαπενταετούς παραγραφής, από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, δη έως στις 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019, 31/12/2020, 31/12/2021 και 31/12/2022, αντιστοίχως.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Ως προς τον 5<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «Από το οικονομικό έτος 1997 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται φόρος στη μεγάλη ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε φόρο υποβάλλεται η συνολική αξία της περιουσίας, που ανήκει σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και αποτελείται από ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, εκτός της υποθήκης. [...] 3. Για την επιβολή του φόρου η έννοια του ακινήτου και των εμπράγματων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα».

**Επειδή**, με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας....».

**Επειδή**, με το άρθρο 24 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «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 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. Για το έτος 2006, για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου 2005, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) και οι διατάξεις του άρθρου 41 και 41Α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α΄), όπως ισχύουν. Για το έτος 2007 για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου 2005, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) και οι διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α΄) όπως ισχύουν».

**Επειδή**, με το άρθρο 41 του ν.1249/1982 ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο,

της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα εμπορικότητα δρόμου, πατάρι, υπόγειο, για τα αγροκτήματα καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπ. των Οικονομικών...».

**Επειδή**, με την Α.Υ.Ο. 1067780 / ΠΟΛ. 1149/09.06.1994 ορίζεται ότι: «Άρθρο 2... Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως: .... γ) Με το έντυπο 3 υπολογίζεται η αξία: γα) του οικοπέδου.... Άρθρο 5. 1. Φορολογητέα Αξία. Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 3 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια του οικοπέδου, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωση της.... 2. Τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.). Η τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) λαμβάνεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 της απόφασης αυτής. 3. Συντελεστής Οικοπέδου (Σ.Ο.). Ως συντελεστής οικοπέδου (Σ.Ο.) λαμβάνεται ο σταθερός συντελεστής 0,70 εκτός αν αναγράφεται διαφορετικά στους πίνακες τιμών. 4. Συντελεστής Πρόσοψης. Η φορολογητέα αξία επηρεάζεται ανάλογα με το πού έχει πρόσοψη, κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το οικόπεδο. Για το σκοπό αυτό εφαρμόζονται συντελεστές αυξομείωσης, ως κατωτέρω: Το οικόπεδο έχει πρόσοψη: β) Σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία ή σε δρόμο και κοινόχρηστο χώρο ή αποκλειστικά σε πλατεία, κατά την έννοια της παραγράφου 9 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής ..... 1,08.... 5. Ειδικός Συντελεστής με βάση τους Συντελεστές Εμπορικότητας (Σ.Ε.) - Αξιοποίησης Οικοπέδου (Σ.Α.Ο.) - Συμμετοχής Οικοπέδου (Σ.Σ.Ο.) - Εκμετάλλευσης Ισογείου (Κ). α) Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ) Για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου λαμβάνεται υπόψη, εκτός των άλλων, και ο συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ), σε συνάρτηση με την πρόσοψη του οικοπέδου. Έτσι, αν το οικόπεδο έχει πρόσοψη σε: αβ) Περισσότερους από ένα δρόμους, οι οποίοι βρίσκονται στην ίδια ζώνη ή σε διαφορετικές ζώνες ως ΣΕ λαμβάνεται ο μεγαλύτερος που ισχύει μεταξύ των δρόμων αυτών. β) Συντελεστής Αξιοποίησης Οικοπέδου (Σ.Α.Ο.) Οι συντελεστές αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), που αναγράφονται στους πίνακες τιμών ταυτίζονται με τους συντελεστές δόμησης (Σ.Δ.). Αν όμως το οικόπεδο δεσμεύεται από πολεοδομικές ή άλλες διατάξεις ή έχει γίνει στο μεταξύ τροποποίηση των όρων δόμησης της περιοχής, ώστε ο Σ.Δ. που μπορεί ή έχει ήδη πραγματοποιηθεί, συνεπεία τούτου, να είναι διαφορετικός από το Σ.Α.Ο. που αναγράφεται στους πίνακες τιμών (μικρότερος ή μεγαλύτερος), για τον υπολογισμό της αξίας του οικοπέδου, ως ΣΑΟ λαμβάνεται αυτός που μπορεί ή έχει ήδη πραγματοποιηθεί και όχι εκείνος των πινάκων τιμών. Η ρύθμιση αυτή δεν εφαρμόζεται όταν υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς του συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.) σε άλλο ακίνητο. Ο εφαρμοζόμενος Σ.Δ. αποδεικνύεται με την προσκόμιση του φύλλου της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, στο οποίο έχει δημοσιευθεί το σχετικό Προεδρικό Διάταγμα ή η διοικητική πράξη ή με βεβαίωση μηχανικού, θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία. γ) Συντελεστής Συμμετοχής Οικοπέδου (Σ.Σ.Ο.) Αν το οικόπεδο έχει πρόσοψη σε: γα) Ένα μόνο δρόμο που περιλαμβάνεται στα «Αναλυτικά Στοιχεία Δρόμων» των πινάκων τιμών, ως

συντελεστής συμμετοχής οικοπέδου (Σ.Σ.Ο.) λαμβάνεται αυτός που ορίζεται στους πίνακες.... δ) Συντελεστής Εκμετάλλευσης Ισογείου (Κ) Ως συντελεστής εκμετάλλευσης ισογείου (Κ) λαμβάνεται αυτός που αναγράφεται στους οικείους πίνακες τιμών του δήμου ή της κοινότητας, στην περιοχή της οποίας βρίσκεται το οικόπεδο. 10. Συντελεστής Ποσοστού Αξίας Οικοπέδου ... β) Για ποσοστό οικοπέδου που αντιστοιχεί στο σύνολο της υπολειπόμενης μέχρι εξαντλήσεως του Σ.Δ. δομήσιμης επιφάνειας που δεν έχει οικοδομηθεί, ο τύπος που εφαρμόζεται είναι.....».

**Επειδή**, εν προκειμένω, η αντικειμενική αξία του ακινήτου του προσφεύγοντος επί της οδού ..... στην Καλαμαριά υπολογίστηκε σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.2459/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 41 του ν.1249/1982.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη τεκμηρίωσης του τρόπου εξευρέσεως της αντικειμενικής αξίας και εσφαλμένου και αόριστου προσδιορισμού της αξίας του οικοπέδου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Ως προς τον 6<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...] **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν**

**συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2017), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».**

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997,

πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εφαρμογής ευμενέστερων κυρώσεων, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθ. ....../28.12.2017, ....../28.12.2017, ....../28.12.2017, ....../28.12.2017, ....../28.12.2017 και ....../28.12.2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ, για τα ακίνητα που υπήρχαν την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου των ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2002.  
Διαφορά φόρου: 2.135,24€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.562,29 €	1.067,62 €	826,12 €	1.893,74 €	1.893,74 €

- Υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2003.  
Διαφορά φόρου: 2.135,24€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.562,29 €	1.067,62 €	826,12 €	1.893,74 €	1.893,74 €

- Υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2004.  
Διαφορά φόρου: 2.135,24€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.562,29 €	1.067,62 €	826,12 €	1.893,74 €	1.893,74 €

- Υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2005.  
Διαφορά φόρου: 2.135,24€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.562,29 €	1.067,62 €	826,12 €	1.893,74 €	1.893,74 €

- Υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2006.  
Διαφορά φόρου: 2.519,59€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.023,51 €	1.259,80 €	974,83 €	2.234,63 €	2.234,63 €

- Υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2007.  
Διαφορά φόρου: 2.519,59€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.023,51 €	1.259,80 €	974,83 €	2.234,63 €	2.234,63 €

### Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

**την μερική αποδοχή** της από 29/01/2018 και με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
3. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....



4. την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
5. την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
6. την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ....../28.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2002**

*(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)*

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	2.135,24 €	2.135,24 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	2.562,29 €		-2.562,29 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.067,62 €	1.067,62 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		826,12 €	826,12 €
Σύνολο για καταβολή	4.697,53 €	4.028,98 €	-668,55 €

**Η υπ' αριθ. ....../28.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2003**

*(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)*

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	2.135,24 €	2.135,24 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	2.562,29 €		-2.562,29 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.067,62 €	1.067,62 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		826,12 €	826,12 €
Σύνολο για καταβολή	4.697,53 €	4.028,98 €	-668,55 €

**Η υπ' αριθ. ....../28.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2004**

(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	2.135,24 €	2.135,24 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	2.562,29 €		-2.562,29 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.067,62 €	1.067,62 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		826,12 €	826,12 €
Σύνολο για καταβολή	4.697,53 €	4.028,98 €	-668,55 €

**Η υπ' αριθ. ....../28.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2005**

(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	2.135,24 €	2.135,24 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	2.562,29 €		-2.562,29 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.067,62 €	1.067,62 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		826,12 €	826,12 €
Σύνολο για καταβολή	4.697,53 €	4.028,98 €	-668,55 €

**Η υπ' αριθ. ....../28.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2006**

(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	2.519,59 €	2.519,59 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	3.023,51 €		-3.023,51 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.259,80 €	1.259,80 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		974,83 €	974,83 €
Σύνολο για καταβολή	5.543,10 €	4.754,22 €	-788,88 €

**Η υπ' αριθ. ....../28.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2007**

(τροποποίηση της πράξης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	2.519,59 €	2.519,59 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	3.023,51 €		-3.023,51 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.259,80 €	1.259,80 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		974,83 €	974,83 €
Σύνολο για καταβολή	5.543,10 €	4.754,22 €	-788,88 €

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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