



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10/04/2018

Αριθμός απόφασης: 764

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

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.:, κατά:

α) της υπ' αριθ. /14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της υπ' αριθ. /14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ) της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

δ) της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ε) της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

στ) της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ζ) της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017 και/14.11.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2001, 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 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./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 724,90€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 869,88€, δη σύνολο φόρου 1.594,78€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2001, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 212.252.796 δρχ, ήτοι 622.898,89€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 900,51€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.080,61€, δη σύνολο φόρου 1.981,12€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2002, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 749.014,96€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 693,59€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 832,30€, δη σύνολο φόρου 1.525,89€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2003, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 697.285,32€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 877,98€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.053,57€, δη σύνολο φόρου 1.931,55€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2004, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 743.381,61€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 1.241,88€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.490,26€, δη σύνολο φόρου 2.732,14€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2005, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 823.627,00€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 2.385,87€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 2.863,04€, δη σύνολο φόρου 5.248,91€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2006, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 970.937,09€.

Με την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ποσού 1.825,51€, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 2.190,61€, δη σύνολο φόρου 4.016,12€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 27 παρ. 2 του ν.2459/1997 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2007, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 884.658,11€.

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. εκδόθηκαν βάσει της από 14/11/2017 έκθεσης ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 422/29.12.2016 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) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας.
- 2) Εσφαλμένη η επιβολή φόρου στα αγροτικά ακίνητα διότι είχε την ιδιότητα του αγρότη κατά κύριο επάγγελμα.
- 3) Όλα τα αστικά ακίνητα, πλην της πρώτης κατοικίας έχουν εν τω μεταξύ μεταβιβασθεί με συμβόλαιο και συμβολαιογραφικά προσύμφωνα.
- 4) Καταχρηστικές και άδικες οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς παραβιάζουν την αρχή της επιείκειας.

Ως προς τον 1^ο 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, προϋσχύουσες 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, προικών 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, προικών. 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, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «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.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου

διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν.3697/2008, του άρθρου 10 του ν.3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν – ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.) – προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

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 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 και ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι παραπάνω διατάξεις περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν.4446/2016 δε θα μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου, ως προς την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2001.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 14/11/2017, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΜΑΠ, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2001, έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 2 ν.2459/1997 και 102 παρ. 1 ν.δ.118/1973, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, και β) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΜΑΠ, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η 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 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 επιβολής φόρου, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός για την υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2001 και ως προς την εν λόγω πράξη παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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 23 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) Οι γεωργικές ή κτηνοτροφικές εκτάσεις τις οποίες αυτοκαλλιεργεί ή εκμεταλλεύεται ο κατά κύριο επάγγελμα γεωργός ή κτηνοτρόφος, ...».

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ. 7 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: «Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που χορηγείται δωρεάν από την υπηρεσία. Ο τύπος, το περιεχόμενο, καθώς και τα έγγραφα που επισυνάπτονται σε αυτό καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, με την 1079501/373/0013/ΠΟΛ.1204/2001/27.08.2001 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι: «1. Για το οικονομικό έτος 2002 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, έχουν ως το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η δήλωση αυτή, θα υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και θα συνοδεύεται, κατά περίπτωση, με τα εξής δικαιολογητικά: [...]ε) Όταν συντρέχει κατά το νόμο περίπτωση απαλλαγής της αξίας γεωργικής ή κτηνοτροφικής ή δασικής έκτασης, βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική ή κτηνοτροφική ή δασική, κατά περίπτωση. στ) Για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της αρ. πρωτ. 337410/10-7-1998 Κ.Υ.Α, Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Γεωργίας)....».

Επειδή, με την 1092312/486/0013/ΠΟΛ.1255/2002/15.11.2002 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι: «1. Για το οικονομικό έτος 2003 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, έχουν όπως το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η δήλωση θα υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και θα συνοδεύεται με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 2 της 1079501/373/0013 ΠΟΛ. 1204/27-8-2001 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών....».

Επειδή, με την 1007151/26/0013/ΠΟΛ.1008/2004/28.01.2004 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Για το οικονομικό έτος 2004 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, έχουν ως το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η δήλωση θα υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και θα συνοδεύεται, κατά περίπτωση, με τα εξής δικαιολογητικά: [...] στ. Όταν συντρέχει κατά το νόμο περίπτωση απαλλαγής της αξίας γεωργικής ή κτηνοτροφικής ή δασικής έκτασης, βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική ή κτηνοτροφική ή δασική, κατά περίπτωση. ζ. Για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της αρ. πρωτ. 337410/10-7-1998 Κ.Υ.Α. Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Γεωργίας)....».

Επειδή, με την 1102403/314/0013/ΠΟΛ.1144/2004/18.12.2004 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Για το οικονομικό έτος 2005 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φόρου Μεγάλης Ακίνητης περιουσίας, τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, έχουν ως το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η δήλωση θα υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και θα συνοδεύεται, κατά περίπτωση, με τα εξής δικαιολογητικά: [...] στ. Όταν συντρέχει κατά το νόμο περίπτωση απαλλαγής της αξίας γεωργικής ή κτηνοτροφικής ή δασικής έκτασης, βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική ή κτηνοτροφική ή δασική, κατά περίπτωση. [...] ζ. Για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας

Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της 337410110-7-1998 Κ.Υ.Α. Υπ. Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Γεωργίας)....».

Επειδή, με την 1122551/470/0013/ΠΟΛ.1162/2005/30.12.2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Για το οικονομικό έτος 2006 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, έχουν ως το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η δήλωση θα υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και θα συνοδεύεται, κατά περίπτωση, με τα εξής δικαιολογητικά: [...] στ. Όταν συντρέχει κατά το νόμο περίπτωση απαλλαγής της αξίας γεωργικής ή κτηνοτροφικής ή δασικής έκτασης, βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική ή κτηνοτροφική ή δασική, κατά περίπτωση. [...] ζ. Για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της 337410/10-7-1998 Κ.Υ.Α. Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Γεωργίας)....».

Επειδή, με την 1006802/4/0013/ΠΟΛ.1010/2007/18.01.2017 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Για το οικονομικό έτος 2007 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), φυσικών και νομικών προσώπων, έχει ως το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η δήλωση υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και συνοδεύεται, κατά περίπτωση, με τα εξής δικαιολογητικά: [...] στ. Όταν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής της αξίας γεωργικής ή κτηνοτροφικής ή δασικής έκτασης, βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική ή κτηνοτροφική ή δασική, κατά περίπτωση. [...] θ. Για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της 337410/10-7-1998 Κ.Υ.Α. Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Γεωργίας και Οικονομικών)....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε την υπ' αριθ./.....12.2017 βεβαίωση του Τμήματος Αγροτικής Ανάπτυξης και Ελέγχων Ν., από την οποία προκύπτει ότι ήταν αρχηγός εκμετάλλευσης με αριθμό μητρώου 584378 και με βάση τα κριτήρια του ν.2332/1995 θεωρείται αγρότης, κατά τα υπό κρίση έτη 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει την προβλεπόμενη από τις ανωτέρω Α.Υ.Ο. βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική. Επομένως, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την χορήγηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 23 περ. α' του ν.2459/1997 γεωργικής απαλλαγής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί απαλλαγής από το ΦΜΑΠ των γεωργικών ακινήτων, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς απόδειξη και επίρρωση του ισχυρισμού του περί φορολόγησης ακινήτων στα οποία δεν είχε εμπράγματο δικαίωμα που αποτελεί το κατ' άρθρο 21 του ν.2459/1997 αντικείμενο φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης φορολόγησης ακινήτων, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί παραβίασης συνταγματικών αρχών και εφαρμογής ευμενέστερων διατάξεων, απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι.

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 επεικέστερη 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 129/17.10.2015), 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».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθ./14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017,/14.11.2017 και/14.11.2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ, για τα ακίνητα που υπήρχαν την 1^η 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./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2002.
Διαφορά φόρου: 900,51€

	(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 (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.080,61€	450,26€	341,83€	792,09€	792,09€

- Υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2003.
Διαφορά φόρου: 693,59€

	(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 (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	832,30€	346,80€	263,29€	610,09€	610,09€

- Υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2004.
Διαφορά φόρου: 877,98€

	(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 (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.053,57€	438,99€	333,28€	772,27€	772,27€

- Υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2005.
Διαφορά φόρου: 1.241,88€

	(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 (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.490,26€	620,94€	471,42€	1.092,36€	1.092,36€

- Υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2006.
Διαφορά φόρου: 2.385,87€

	(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 (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.863,04€	1.192,94€	905,68€	2.098,62€	2.098,62€

- Υπ' αριθ./14.11.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2007.
Διαφορά φόρου: 1.825,51€

	(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 (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.190,61€	912,76€	692,96€	1.605,72€	1.605,72€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.:, και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.11.2017 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. /14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2001

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	724,90€	0,00€	-724,90€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	869,88€	0,00€	-869,88€
Σύνολο για καταβολή	1.594,78€	0,00€	-1.594,78€

Η υπ' αριθ. /14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2002

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο 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	900,51€	900,51€	0,00€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	1.080,61€		-1.080,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		450,26€	450,26€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		341,83€	341,83€
Σύνολο για καταβολή	1.981,12€	1.692,60€	-288,52€

Η υπ' αριθ. /14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2003

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο 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	693,59€	693,59€	0,00€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	832,30€		-832,30€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		346,80€	346,80€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		263,29€	263,29€
Σύνολο για καταβολή	1.525,89€	1.303,68€	-222,21€

Η υπ' αριθ./14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2004

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο 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	877,98€	877,98€	0,00€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	1.053,57€		-1.053,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		438,99€	346,80€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		333,28€	263,29€
Σύνολο για καταβολή	1.931,55€	1.650,25€	-281,30€

Η υπ' αριθ./14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2005

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο 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	1.241,88€	1.241,88€	0,00€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	1.490,26€		-1. 490,26€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		620,94€	620,94€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		471,42€	471,42€
Σύνολο για καταβολή	2.732,14€	2.334,24€	-397,90€

Η υπ' αριθ./14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2006

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο 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	2.385,87€	2.385,87€	0,00€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	2.863,04€		-2.863,04€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		1.192,94€	1.192,94€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		905,68€	905,68€
Σύνολο για καταβολή	5.248,91€	4.484,49€	-764,42€

Η υπ' αριθ. /14.11.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2007

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο 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	1.825,51€	1.825,51€	0,00€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	2.190,61€		-2.190,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		912,76€	912,76€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		692,96€	692,96€
Σύνολο για καταβολή	4.016,12€	3.431,23€	-584,89€

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.