



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 13/03/2018

Αριθμός απόφασης: 603

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του» με ΑΦΜ, με διεύθυνση κατοικίας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αρ.-Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμ./.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 1999, β) της με αριθμ./.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2000, γ) της με αριθμ./.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2001, δ) της με αριθμ./.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2002, ε) της με αριθμ./.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2003, στ) της με αριθμ./.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2004, ζ)

της με αριθμ.//18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2005, ε) της με αριθμ.//18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2006 και στ) της με αριθμ.//18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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' αριθμ.//18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 1999, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 8.079,25 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.695,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.774,35 €.

-Με την υπ' αριθμ.//18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2000, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 8.079,25 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.695,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.774,35 €.

-Με την υπ' αριθμ.//18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 3.476,76 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.172,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.648,87 €.

-Με την υπ' αριθμ.//18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 5.104,11 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.124,93 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.229,04 €.

-Με την υπ' αριθμ.//18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 5.423,16 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.507,79 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.930,95 €.

-Με την υπ' αριθμ.//18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας

2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 5.424,80 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.509,76 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.934,56 €.

-Με την υπ' αριθμ./.../18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 5.424,81 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.509,77 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.934,58 €.

-Με την υπ' αριθμ./.../18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 6.401,29 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.681,54 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.082,83 €.

-Με την υπ' αριθμ./.../18-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, έτους φορολογίας 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 6.405,31 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.686,37 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.091,68 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας στα έτη 1999-2007 από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 21-35 του Ν. 2459/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../02-01-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθμ. .../17-03-2014 και/30-12-2014 εντολών ελέγχου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατείχε, για τα υπό κρίση έτη, βάσει συμβολαίων, της υποβληθείσας δήλωσης Ε9 του 2005 και της μερίδας της στα αντίστοιχα υποθηκοφυλακεία, τα ακόλουθα ακίνητα:

ΕΤΗ 1999-2007							
A/A	Περιγραφή ακινήτου	Επιφάνεια τ.μ.	Όροφος	Ποσοστό ιδιοκτησίας	έτος κτήσης	Είδος εμπράγματος δικαιώματος	Συμβόλαιο κτήσης
1	Διαμέρισμα	200	3 ^{ος}	100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
2	Αγροτεμάχιο Θέση «.....»	8.500		50%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
3	Επαγγελματική στέγη	850	Υπόγ.	100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
4	Επαγγελματική στέγη	850	Ισόγ.	100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
5	Επαγγελματική στέγη	850	1 ^{ος}	100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986

							
6	Οικόπεδο	2.198		100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
7	Επαγγελματική στέγη Θεσ/νίκης	5.650	Ισόγ.	100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
8	Αγροτεμάχιο Θεσ/νίκης	10.100		100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
9	Διαμέρισμα	16	5 ^{ος}	100%	1986	Πλήρης κυριότητα	/1986
10	Μονοκατοικία Χαλκιδικής Θέση «.....»	70	Υπόγ. Ισόγ. 1 ^{ος}	100%	1991	Πλήρης κυριότητα	/1991
11	Οικόπεδο Χαλκιδικής Θέση «.....»	2.029,75		200%ο	1991	Πλήρης κυριότητα	/1991

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε, όπως είχε υποχρέωση, για τα έτη 1999-2006 για το σύνολο της ακίνητης περιουσίας που κατείχε δηλώσεις Φόρου Μεγάλης ακίνητης Περιουσίας. Για τα ακίνητα που κατείχε κατά την 01/01/2007 υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/19-06-2007 δήλωση ΦΜΑΠ.

Μετά την κοινοποίηση, στις 25/10/2016, των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ με το συνημμένο σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, η προσφεύγουσα υπέβαλε, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016, τις υπ' αριθμ.,.....,,,,, δηλώσεις ΦΜΑΠ για τα έτη 2001-2006 αντίστοιχα, σύμφωνα με τα άρθρα 57 έως 61 του Ν.4446/2016.

Η φορολογητέα ύλη που περιλήφθηκε στις ως άνω δηλώσεις σε κάποιες περιπτώσεις διαφοροποιήθηκε από τα αποτελέσματα του προσωρινού ελέγχου.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις βάσει του ν. 4446/2016, επαναπροσδιόρισε τις αξίες των εν λόγω ακινήτων ως ακολούθως:

1.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-1999

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΡΧ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΡΧ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΡΧ
Φορολογητέα αξία ακινήτων ΔΡΧ	0,00	542.875.623	542.875.623

2.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2000

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων ΔΡΧ	0,00	542.875. 623	542.875. 623

3.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2001

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ Ν.4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία	437.008.060	585.082.412	148.074.352

ακινήτων ΔΡΧ			
--------------	--	--	--

4.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2002

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ N.4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων €	1.548.934,63	2.186.888,86	637.954,23

5.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2003

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ N.4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων €	1.549.048,30	2.226.882,92	677.834,62

6.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2004

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ N.4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων €	1.546.055,40	2.224.156,42	678.101,02

7.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2005

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ N.4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων €	1.546.055,40	2.224.156,42	678.101,02

8.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2006

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ N.4446/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων €	1.546.055,40	2.224.156,42	676.101,02

9.ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 1-1-2007

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΜΑΠ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτων €	2.080.652,20	2.759.181,37	678.529,17

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης κατέληξε στη διαπίστωση ότι οι παραπάνω υποβληθείσες δηλώσεις βάσει του ν. 4446/2016 ήταν ανακριβείς και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/-/-/-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων για τα έτη 1999, 2000 και 2001 σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 2459/1997, που παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. δ. 118/1973.
- 2) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 24 του ν. 2459/1997. Στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του σημαντικούς παράγοντες όπως ότι ο νόμος προβλέπει αφορολόγητο ποσό ανάλογα με τον αριθμό των μελών της οικογένειας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 2459/1997. Από την ως άνω ρύθμιση προκύπτει ότι, για τον προσδιορισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η ύπαρξη γάμου και ο αριθμός των ανήλικων τέκνων. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα ήταν έγγαμη από 06/02/2000 έως 24/01/2007. Δεν έλαβε υπόψη του το ως άνω πραγματικό στοιχείο, που είναι κρίσιμο για τον προσδιορισμό του φόρου, άρθ. 25 παρ. 2 του ν. 2459/1997, με την αιτιολογία ότι κατά τη διάρκεια του γάμου τους δεν είχε υποβάλλει από κοινού με το σύζυγό της δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Θα πρέπει όμως να επισημανθεί ότι, η προαναφερθείσα ρύθμιση του ΦΜΑΠ δε συναρτά το αφορολόγητο ποσό από την υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, αλλά μόνο από το πραγματικό στοιχείο της ύπαρξης γάμου. Συνεπώς ανεξαρτήτως της υποβολής κοινής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, η ύπαρξη γάμου δεν μπορεί να αγνοηθεί. Επίσης θα πρέπει να επισημανθεί ότι, κάνοντας χρήση της δυνατότητας του ν. 4446/2016, για τα έτη 2001 μέχρι και 2006 υπέβαλε τις προβλεπόμενες στο νόμο αρχικές δηλώσεις, μεταξύ των οποίων και την ύπαρξη γάμου, προκειμένου αυτό να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου. Ο νόμος 4446/2016 προβλέπει και την υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. Η νέα αυτή δήλωση ανατρέχει στον χρόνο που αφορά, ως εάν είχε κατατεθεί νομίμως. Συνεπώς και η φορολογική αρχή που επιλαμβάνεται οφείλει να εκδώσει τις νέες πράξεις καταλογισμού του φόρου εφαρμόζοντας τις ισχύουσες κατά τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις, και φυσικά λαμβάνοντας υπόψη τα κρίσιμα στοιχεία που υπήρχαν τότε. Σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί η φορολογική αρχή να αρνηθεί τον συνυπολογισμό του γάμου, επειδή για τεχνικούς λόγους δεν ήταν δυνατή η καταχώρηση στο υποσύστημα Μητρώου του taxis της μεταβολής που αφορά την προσωπική της οικογενειακή κατάσταση το υπό κρίση χρονικό διάστημα, η οποία προκύπτει και αποδεικνύεται με δημόσιο έγγραφο. Ο έλεγχος, παρά το νόμο, έλαβε υπόψη του μόνο το διάστημα της ανηλικιότητας της κόρης της, όχι όμως και για τα χρόνια που ήταν κατά νόμο προστατευόμενο μέλος.

- 3) Εσφαλμένα ο έλεγχος αντιμετωπίζει το ακίνητο στα ως επαγγελματική στέγη, αντί του ορθού αποθήκη, με συνέπεια να εφαρμόζει διαφορετικό συντελεστή από εκείνο τον οποίο όφειλε να εφαρμόσει. Ο έλεγχος προκειμένου να χαρακτηρίσει το ακίνητο ως αποθήκη ή επαγγελματική στέγη, έλαβε υπόψη του την ΠΟΛ. 1129485/ΓΟΟ 13, 1310/3-12-96. Με την αιτιολογία δε ότι δεν έχει προσκομισθεί οικοδομική άδεια, καταλήγει να το χαρακτηρίσει ως επαγγελματική στέγη. Ειδικότερα, στο άρθ. 2 της ως άνω ΠΟΛ, υπό τον τίτλο Κατάταξη ακινήτων ορίζεται ότι: Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία θεμελιώνεται από: α) Την οικοδομική άδεια ανέγερσής του, β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσης του. Αν δεν υπάρχει κανένα από τα προηγούμενα αποδεικτικά, η θεμελίωση της κατηγοριοποίησης γίνεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του κατόχου ή άλλο δημόσιο αποδεικτικό έγγραφο. Στην υπό κρίση περίπτωση, και εφόσον, όπως δέχεται και ο έλεγχος, δεν υπάρχει (α) οικοδομική άδεια αλλά (β) ούτε πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, μόνη εναλλακτική κατά την Υ.Α, για τη θεμελίωση κατάταξης του ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία είναι (γ) ο τίτλος κτήσης του. Τίτλος κτήσης στην προκειμένη αποτελεί η κληρονομιά. Πέραν όμως αυτού ο χαρακτήρας του ακινήτου ως αποθήκης προκύπτει και από στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του κατόχου - μισθωτή, όπως προβλέπει η ως άνω ΠΟΛ, αλλά και από τα κατατεθέντα στην φορολογική αρχή μισθωτήρια συμβόλαια, τα οποία συνυποβάλλονται με την παρούσα.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ των ετών 1999, 2000 και 2001.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν.[2459/1997](#), ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία

βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21 έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά.

2. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 102** (Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου), του ΝΔ 118/1973, μεταξύ άλλων, 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.

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσο στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.....».

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 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, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...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 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών». την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016).

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. δ 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, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων των ετών 1999-2001 προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, για τα έτη 1999- 2001 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2459/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 102 του Ν.Δ. 118/1973 περί δεκαπενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για το έτος 1999 κατά την 31/12/2014, για το έτος 2000 κατά την 31/12/2015 και για το έτος 2001 κατά την 31/12/2016, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των ετών 1999, 2000 και 2001, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ'αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής για τα έτη 1999-2001 γίνεται αποδεκτός, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτά τα έτη.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 2459/1997 ως προς την οικογενειακή κατάσταση της.

Επειδή στο άρθρο 10§4 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίζεται ότι: « 4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των

επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα ατομικά στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του δεν υπόκειται σε προθεσμία. **Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των προηγούμενων εδαφίων, μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.** Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι ο φορολογούμενος για να μπορεί να επικαλείται τυχόν μεταβολές των προσωπικών του στοιχείων (γάμο, διαζύγιο κλπ.), στη φορολογική διοίκηση, θα πρέπει πρώτα να προηγηθεί έγγραφη ενημέρωση της, δηλαδή δήλωση μεταβολών με βάση τα προβλεπόμενα στην Α.Υ.Ο. απόφαση 1027319/677/Β0006/24-2-1998 του Υπουργού Οικονομικών περί ορισμού του τύπου και του περιεχομένου των εντύπων Μητρώου, τα οποία εξακολουθούν και ισχύουν και μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΚΦΔ. (σχετ. ΠΟΛ.1178/2015).

Επειδή, από τον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων της φορολογικής αρχής (ELENXIS, TAXIS) και της υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑΠ έτους 2007, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν δήλωσε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ τον γάμο της και φυσικά ούτε την λύση του εμπρόθεσμα. Κατά τα έτη που ήταν έγγαμη υπέβαλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος ως άγαμη, το ίδιο και ο πρώην σύζυγος της. Επιπλέον στην δήλωση ΦΜΑΠ του έτους 2007 και στον πίνακα ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΥΠΟΧΡΕΟΥ δήλωσε ότι ήταν άγαμη.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή αίτηση με **εκπρόθεσμη δήλωση** μεταβολής της οικογενειακής της κατάστασης, από άγαμη σε έγγαμη, με ημερομηνία μεταβολής την 06/02/2000 και δήλωση μεταβολής διαζευκτηρίου με ημερομηνία μεταβολής την 15/02/2007, (βάσει της υπ' αριθμ./2007 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης περί λύσεως του γάμου της). Τεχνικά ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθεί το αίτημα της, λόγω του ότι ο πρώην σύζυγος της είναι πλέον έγγαμος και υποβάλλει από κοινού δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη νυν σύζυγό του, λόγω του ότι απαιτείται η συναίνεση του και δεν προβλέπεται παρόμοια διαδικασία. Ως εκ τούτου διαπιστώθηκε αδυναμία της εκπρόθεσμης δήλωσης του γάμου στη φορολογική αρχή και συνεπώς δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επειδή στο άρθρο 25§2 του Ν. 2459/1997, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «2. Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, μετά την αφαίρεση των χρεών που ορίζονται στην

παράγραφο 1, παραμένει αφορολόγητο ποσό διακοσίων σαράντα τριών χιλιάδων εξακοσίων (243.600) ευρώ για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα. Δεν φορολογούνται οι σύζυγοι αν η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας και των δύο είναι τετρακόσιες ογδόντα επτά χιλιάδες διακόσια (487.200) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά εξήντα μία χιλιάδες εξακόσια πενήντα (61.650) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα ανήλικα παιδιά τους και κατά εβδομήντα τρεις χιλιάδες τετρακόσια (73.400) ευρώ για καθένα από τα επόμενα ανήλικα παιδιά τους. Σε περίπτωση θανάτου ή διαζυγίου, το αφορολόγητο ποσό του επιζώντος ή διαζευγμένου συζύγου προσαυξάνεται κατά εξήντα μια χιλιάδες εξακόσια πενήντα (61.650) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα ανήλικα παιδιά του και κατά εβδομήντα τρεις χιλιάδες τετρακόσια (73.400) ευρώ για καθένα από τα επόμενα ανήλικα παιδιά του, των οποίων έχει τη γονική μέριμνα....».

Επειδή ανήλικοι κατά τον Αστικό Κώδικα είναι εκείνοι που δεν έχουν συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας τους, στο άρθρο 240 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Στις προθεσμίες που καθορίζονται με νόμο, δικαστική απόφαση ή δικαιοπραξία ισχύουν οι ερμηνευτικές διατάξεις των άρθρων 241 έως 246.», περαιτέρω δε στο άρθρο 241 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία αρχίζει την επόμενη της ημέρας όπου έγινε το γεγονός που αποτελεί την αφετηρία της. Για τη συμπλήρωση της ενηλικίωσης υπολογίζεται και η ημέρα της γέννησης».

Επειδή από τον έλεγχο, ορθά υπολογίστηκε για την προσφεύγουσα το αφορολόγητο όριο ως άγαμης για τον καταλογιζόμενο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας, καθόσον δεν είχε ενημερωθεί έγκαιρα η φορολογική αρχή για τον επικαλούμενο γάμο της και ορθά προσαυξήθηκε το αφορολόγητο όριο κατά το ποσό που αντιστοιχούσε στο ανήλικο τέκνο έως και την ενηλικίωσή του, ήτοι το 2004, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται αντίστοιχη προσαύξηση του αφορολόγητου ορίου για προστατευόμενα μέλη. Περαιτέρω δε η θεσπισθείσα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ 2 του ν. 2459/1997 προσαύξηση του αφορολόγητου αφορά τα ανήλικα τέκνα και όχι τα προστατευόμενα μέλη αυτής.

Κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της εσφαλμένης αντιμετώπισης από τον έλεγχο του ακινήτου στα ως επαγγελματικής στέγης, αντί του ορθού ως αποθήκης.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρο 948), ακίνητα είναι μόνο το έδαφος και τα συστατικά μέρη αυτού. Γενικώς, κατά το αστικό δίκαιο, συστατικά είναι τα πράγματα που δεν μπορούν να αποχωριστούν από το κύριο πράγμα χωρίς-να υποστούν βλάβη τα ίδια ή το κύριο πράγμα ή να αλλοιωθεί η ουσία ή ο προορισμός τους (άρθρο 953 Α.Κ.). Εκτός όμως από αυτά ως συστατικά στοιχεία θεωρούνται σύμφωνα με το άρθρο 954 Α.Κ. και τα πράγματα εκείνα που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος στερεά, ιδιαίτερα τα οικοδομήματα.

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 24 του Ν. 2459/1997, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, 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».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. πρωτ. **1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310** (ΦΕΚ Β'1152/27.12.96) εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Προσδιορισμός κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού), ορίζονται τα ακόλουθα:

στο άρθρο 1 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της απόφασης αυτής καθορίζεται η φορολογητέα αξία των κτισμάτων για όσα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

2. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη ως βάση τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής πριν την εφαρμογή συντελεστών αυξομείωσης.

3. Η κατά τα άνω τιμή εκκίνησης καθορίζεται κατά περιοχές και χωριστά για την μονοκατοικία, επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή διαμέρισμα (έντυπα υπολογισμού Κ1, Κ2 και Κ3) και ενιαία σε όλες τις περιοχές εφαρμογής ανάλογα με το είδος του κτιρίου για όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες κτιρίων (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9) και αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών».

Στην παρ 2 του άρθρου 2-Κατάταξη ακινήτων, ορίζεται ότι: «Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία θεμελιώνεται από:

α) Την οικοδομική άδεια ανέγερσής του, β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσης του.

Αν δεν υπάρχει κανένα από τα προηγούμενα αποδεικτικά, η θεμελίωση της κατηγοριοποίησης γίνεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του κατόχου ή άλλο αποδεικτικό έγγραφο. Αν στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τότε ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Αν η αλλαγή χρήσης έχει γίνει πριν την 18.12.1985 απαιτείται η προσκόμιση σχετικής υπεύθυνης δήλωσης του Νόμου [1599/1986](#).

β) Αν η αλλαγή χρήσης έχει γίνει μετά την 18.12.1985 για την αλλαγή χρήσης απαιτείται οπωσδήποτε η προσκόμιση της ανάλογης οικοδομικής άδειας, εκτός της περίπτωσης αλλαγής χρήσης αποθήκης σε κατοικία ή επαγγελματική στέγη, οπότε αυτή δεν απαιτείται.

Σε περίπτωση που το κτίριο είναι κενό κατά το χρόνο της φορολογίας, ως χρήση λαμβάνεται η αναφερόμενη στην αντίστοιχη οικοδομική άδεια και σε περίπτωση που δεν υπάρχει άδεια η χρήση αποδεικνύεται από τον τίτλο κτήσης, τη φορολογική δήλωση ή άλλο έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο για την τελευταία πριν τη διακοπή χρήση του κτιρίου.....

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως: α)...

γ) Με το έντυπο Κ3 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης. Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αιτία κτισμάτων βιοτεχνικών, οι οποίες στερούνται της σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, αποθηκών που βρίσκονται σε κτίρια επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης κατοικίας, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.....

ε) Με το έντυπο Κ5 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων καθώς και αποθηκών, σε ανεξάρτητα κτίρια, είτε είναι αυτοτελείς, είτε αποτελούν παρακολουθήματα βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων.

Αποθήκες θεωρούνται αυτοτελείς αποθηκευτικοί χώροι οποιουδήποτε μεγέθους, όχι όμως και χώροι στους οποίους ψύχονται τα αποθηκευμένα προϊόντα.....».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. πρωτ. **1042365/251/Β0013/ΠΟΛ.1130/14.4.1997** ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Κοινοποίηση των άρθρων 21 έως και 35 του Ν.2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α/18.2.1997)"Κατάργηση φοροαπαλλαγών και άλλες διατάξεις") στο άρθρο 24. Προσδιορισμός αξίας ακίνητης περιουσίας ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται γενικά ο τρόπος που πρέπει να ακολουθηθεί, για να προσδιορισθεί η αξία της μεγάλης ακίνητης περιουσίας που θα υπαχθεί σε φόρο.*

Προκειμένου, λοιπόν, να υπολογισθεί ο φόρος, λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία που έχουν τα ακίνητα, καθώς και τα εμπράγματα σ' αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους της φορολογίας. Ο προσδιορισμός της αξίας θα γίνεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. [1521/1950](#) "περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων" και των άρθρων 41 και 41Α του Ν.1249/1982, όπως ισχύουν.

Συνεπώς, για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας τους (άρθρο 41 Ν.1249/1982) θα υποβάλλονται εις διπλούν μαζί με τη δήλωση ΦΜΑΠ και τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού (1 έως και 5 και έντυπα Κ4 έως και Κ9), βάσει των οποίων προκύπτει η αντικειμενική αξία αυτών. Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται το μικτό σύστημα του άρθρου 41Α του Ν.1249/1982 (με αντικειμενικά κριτήρια), το οποίο προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν.2386/1996, η αξία των κτισμάτων θα υπολογίζεται με βάση τα ειδικά έντυπα (Κ1 έως και Κ9), τα οποία θα υποβάλλονται εις διπλούν. Ενώ η αξία του οικοπέδου θα υπολογίζεται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία. Για γήπεδα (αγροτεμάχια - οικόπεδα) χωρίς κτίσματα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, ο προσδιορισμός αυτός γίνεται με βάση την αγοραία αξία, όπως αυτή διαμορφώνεται με τα συγκριτικά στοιχεία...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. πρωτ. **1069601/1972/ΟΟΤΥ/Δ/ ΠΟΛ.1099/11-07-2005** ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Οδηγίες και διευκρινήσεις σχετικά με την ορθή και ενιαία εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτισμάτων ακινήτων ειδικών κατηγοριών) διευκρινίστηκε ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που μας τέθηκαν και προκειμένου να μην υπάρξουν στο μέλλον αμφισβητήσεις ως προς την εφαρμογή των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ5, Κ7, Κ8 και Κ9 για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών κτισμάτων ειδικών κατηγοριών ακινήτων, σας διευκρινίζουμε τα εξής:

Όπως είναι γνωστό από 30/12/96 εφαρμόζεται η αριθμ. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ. 1310/3-12-96 απόφαση του Υπ. Οικονομικών με την οποία προσδιορίζεται η αξία κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού καθώς και η αρ. 1129478/480/Γ0013ΠΟΛ. 1311/3-12-96 απόφαση με την οποία ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο εννέα φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας τους (έντυπα Κ1, Κ2, Κ3) καθώς και ειδικών κτιρίων οπουδήποτε κι αν βρίσκονται (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8, Κ9).

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ.1129485/Γ0013ΠΟΛ. 1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ. 2, παράγρ. δ έως και θ, παραγρ.1. άρθρ. 6, 7, 8, 9 και 10) πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης). Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αρ.

1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του [αρθρ.41 Ν. 1249/82](#), διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 είναι η ύπαρξη οικοδομικής άδειας για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου. Διευκρινίζεται ότι η έλλειψη οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, που μπορεί να οφείλεται είτε σε μη υποχρέωση έκδοσης (παλαιά κτίρια), είτε σε αυθαίρετη κατασκευή, είτε σε απώλειά της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοσή της αφορά άλλο είδος κτιρίου κλπ, είναι απαγορευτική για τη χρήση των παραπάνω εντύπων.

Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 (άδεια οικοδομής και άδεια λειτουργίας όπου αυτή απαιτείται) ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το έντυπο Κ3, ενώ για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι τα έντυπα ένα και δύο κατά περίπτωση και συγκεκριμένα το έντυπο 1 για τους ορόφους και το 2 για το ισόγειο.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων από την από2017 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, την τεχνική έκθεση αυτοψίας του πολιτικού μηχανικού, τις οικοδομικές άδειες και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκύπτουν, ως προς το επίμαχο ακίνητο, τα ακόλουθα:

- Για την επαγγελματική στέγη στην περιοχή Θεσσαλονίκης συνολικής έκτασης 5.650 τ. μ., η οποία είναι χτισμένη σε αγροτεμάχιο 10.100 τ.μ., η προσφεύγουσα προσκόμισε τεχνική έκθεση πολιτικού μηχανικού.
- Σύμφωνα με την έκθεση αυτοψίας του πολιτικού μηχανικού, το αγροτεμάχιο χωρίστηκε σε δύο τμήματα από τα οποία το ένα έχει έκταση 4.681 τμ και το άλλο 5.425 τ. μ.
- Στο πρώτο τμήμα αγροτεμαχίου εκτάσεως 4.681 τμ , ανεγέρθηκε κτίριο με την οικοδομική άδεια/1974 με τίτλο «ΚΤΙΡΙΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ– ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΑΚΩΝ». Το εμβαδόν του υφιστάμενου κτιρίου, τόσο από την άδεια, όσο και από την επιτόπια καταμέτρηση έχει έκταση 2.016 τ. μ. Αποτελείται από δύο ισομερή τμήματα των 1.008 τ. μ. εκ των οποίων το ένα είναι μη ηλεκτροδοτούμενο και λειτουργεί ως αποθήκη και το άλλο ισομερές τμήμα των 1008 τ. μ. ηλεκτροδοτείται τμήμα δε αυτού εκτάσεως 300 τ.μ. λειτουργεί ως χώρος κατασκευής επίπλων και το υπόλοιπο ως αποθήκη.
- Στο δεύτερο τμήμα των 5.425 τ. μ. ανεγέρθηκε με την/1975 οικοδομική άδεια κτίριο με τίτλο «ΚΤΙΡΙΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ – ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΑΚΩΝ». Το εμβαδόν του

υφιστάμενου κτηρίου τόσο από την άδεια όσο και από την επιτόπια καταμέτρηση έχει έκταση 2.100 τ.μ. και το ακίνητο λειτουργεί αποκλειστικά ως αποθήκη μη ηλεκτροδοτούμενη. Ενδιάμεσα των προαναφερθέντων κτιρίων χτίστηκε τρίτο κτίριο 1.575 τ. μ. το οποίο στερείται αδείας.

- Στην ως άνω τεχνική έκθεση ο εν λόγω πολιτικός μηχανικός αναφέρει ότι από τον έλεγχο της οικοδομικής άδειας διαπίστωσε ότι τα ανωτέρω περιγραφόμενα ακίνητα χρησιμοποιούνται ως ισόγειες βιοτεχνικές αποθήκες, βάσει υπολογισμού του στατικού φορέα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1310/1996 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών η κατάταξη ενός κτιρίου σε ορισμένη κατηγορία θεμελιώνεται από την οικοδομική άδεια ανέγερσης του, για την αλλαγή χρήσης του δε, απαιτείται οπωσδήποτε η προσκόμιση της ανάλογης οικοδομικής άδειας.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του [αρθρ.41 Ν. 1249/82](#), διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου και επομένως **απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής του εντύπου Κ5** (Ειδικά Γεωργικά και Κτηνοτροφικά κτίρια-Αποθήκες), είναι **η ύπαρξη οικοδομικής άδειας για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου**. Διευκρινίστηκε δε, ότι η έλλειψη οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, που μπορεί να οφείλεται είτε σε μη υποχρέωση έκδοσης (παλαιά κτίρια), είτε σε αυθαίρετη κατασκευή, είτε σε απώλειά της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοσή της αφορά άλλο είδος κτιρίου κλπ, είναι απαγορευτική για τη χρήση των παραπάνω εντύπων. Στην περίπτωση αυτή ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το έντυπο Κ3.

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 9 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

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.

[...]

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:

«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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ./.../18-09-2017,/.../18-09-2017,/.../18-09-2017,/.../18-09-2017,/.../18-09-2017 και/.../18-09-2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ./.../18-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα 01/01/2002:

Διαφορά φόρου: **5.104,11 €**

	(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 (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.124,93 €	2.552,06€	1.900,26€	4.452,32 €	4.452,32 €

- Η υπ' αριθμ./.../18-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα 01/01/2003:

Διαφορά φόρου: **5.423,16 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
--	-----	-----	-----	-------------	--------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.507,79 €	2.711,58€	2.019,04€	4.730,62 €	4.730,62 €

- Η υπ' αριθμ./.../18-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα 01/01/2004:

Διαφορά φόρου: **5.424,80 €**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.509,76 €	2.712,40€	2.019,65€	4.732,05 €	4.732,05 €

- Η υπ' αριθμ./.../18-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα 01/01/2005:

Διαφορά φόρου: **5.424,81 €**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.509,77 €	2.712,41€	2.019,66€	4.732,07 €	4.732,07 €

- Η υπ' αριθμ./.../18-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα 01/01/2006:

Διαφορά φόρου: **6.401,29 €**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.681,54 €	3.200,65€	2.383,20€	5.583,85 €	5.583,85 €

- Η υπ' αριθμ./.../18-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για ακίνητα 01/01/2007:

Διαφορά φόρου: **6.405,31 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.686,37 €	1.601,33€	2.384,70€	3.986,03 €	3.986,03 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του» με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

Α. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τις κάτωθι πράξεις:

- 1) Της με αριθμό/.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης,
- 2) Της με αριθμό/.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης,
- 3) Της με αριθμό/.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης,
- 4) Της με αριθμό/.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης,
- 5) Της με αριθμό/.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και
- 6) Της με αριθμό/.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, και την τροποποίηση αυτών ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Β. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των παρακάτω πράξεων:

- 1) Της με αριθμό//.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης
- 2) Της με αριθμό//.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης
- 3) Της με αριθμό//.../18-09-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Ακίνητα κατά την 01/01/2002	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	1.548.934,63	2.186.888,86	2.186.888,86	637.954,23
Αναλογών φόρος	7.307,50	12.411,61	12.411,61	5.104,11
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		6.124,93		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			2.552,06	2.552,06
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			1.900,26	1.900,26
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	7.307,50	18.536,54	16.863,93	9.556,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	9.556,43 €			

Ακίνητα κατά την 01/01/2003	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	1.549.048,30	2.226.882,92	2.226.882,92	677.834,62
Αναλογών φόρος	7.308,40	12.731,56	12.731,56	5.423,16
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		6.507,79		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			2.711,58	2.711,58
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			2.019,04	2.019,04

Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	7.308,40	19.239,35	17.462,18	10.153,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.153,78 €			

Ακίνητα κατά την 01/01/2004	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	1.546.055,40	2.224.156,42	2.224.156,42	678.101,02
Αναλογών φόρος	7.284,95	12.709,75	12.709,75	5.424,80
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		6.509,76		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			2.712,40	2.712,40
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			2.019,65	2.019,65
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	7.284,95	19.219,51	17.441,80	10.156,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.156,85 €			

Ακίνητα κατά την 01/01/2005	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	1.546.055,40	2.132.793,44	2.132.793,44	586.738,04
Αναλογών φόρος	7.778,14	13.202,95	13.202,95	5.424,81
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		6.509,77		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			2.712,41	2.712,41
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			2.019,66	2.019,66
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	7.778,14	19.712,72	17.935,02	10.156,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.156,88 €			

Ακίνητα κατά την 01/01/2006	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	1.546.055,40	2.132.793,44	2.132.793,44	586.738,04
Αναλογών φόρος	9.178,20	15.579,49	15.579,49	6.401,29
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		7.681,54		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			3.200,65	3.200,65
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			2.383,20	2.383,20
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	9.178,20	23.261,03	21.163,34	11.985,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	11.985,14 €			

Ακίνητα κατά την 01/01/2007	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική αξία ακίνητης περιουσίας	2.080.652,20	2.759.181,37	2.759.181,37	678.529,17
Αναλογών φόρος	14.224,81	20.630,12	20.630,12	6.405,31
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		7.686,37		
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			1.601,33	1.601,33
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			2.384,70	2.384,70
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	14.224,81	28.316,49	24.616,15	10.391,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.391,34 €			

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

**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.