



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 9-12-2016

Αριθμός απόφασης:4187

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «.....»(πρώην «.....»), με έδρα στη Λευκωσία της Κύπρου και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, Π. Φάληρο, με Α.Φ.Μ. και αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον κ. του, κάτοικο Αλίου Αττικής επί της οδού, κατά:

1. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2003 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 40.467,40, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 48.560,88 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 89.028,28.

2. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2004 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 45.635,28, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 54.762,34 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 100.397,62.

3. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2005 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 45.316,06, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 54.379,27 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 99.695,33.

4.. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2006 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ

45.316,06, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 54.379,27 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 99.695,33.

5. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2007 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 45.316,06, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 54.379,27 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 99.695,33.

6. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2008 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 66.376,03, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 79.651,24 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 146.027,27.

7. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2009 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 95.372,74, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 114.447,29 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 209.820,03.

8. Της με αριθμό/30.05.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), του ως άνω Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), για τα ακίνητα της 01^{ης}/01/2010 (προσωρινή πράξη/21.03.2016), με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό κύριου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 34.031,46, πλέον ποσό πρόσθετου Ειδικού Φόρου Ακινήτων ευρώ 40.837,75 (120%), ήτοι καταλογίστηκε συνολικά σε βάρος της ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ακινήτων ευρώ 74.869,21.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την συμπροσβαλλόμενη σχετική από 30.05.2016

έκθεση πλήρους έκθεσης πλήρους ελέγχου Ειδικού Φόρου Ακινήτων του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «.....» (πρώην «.....»), με έδρα τη Λευκωσία της Κύπρου και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, Π. Φάληρο, με Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος: «Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

2^{ος} Λόγος: «Η ανυπαρξία της παράβασης στην προκειμένη περίπτωση και η για το λόγο αυτό η νόμω και ουσία αβάσιμη έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα προσφυγή πράξεων της φορολογικής διοίκησης».

3^{ος} Λόγος: «Οι νόμω και ουσία αβάσιμη κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου».

4^{ος} Λόγος: «Ως προς την αναρμοδιότητα του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)».

5^{ος} Λόγος: «Πρόσβαση στο διοικητικό φάκελο, μη κοινοποίηση στην προσφεύγουσα όλων των επικαλούμενων από την ελεγκτική φορολογική υπηρεσία (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) εγγράφων, που αναφέρονται στην συμπεροβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και τα οποία έλαβε υπόψη της για την τεκμηρίωση του υπό κρίση καταλογισμού σε βάρος της προσφεύγουσας. Στέρηση της προσφεύγουσας από τη δυνατότητά της για ορθή άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για το λόγο αυτό».

6^{ος} Λόγος: «Παραγραμμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει τις υπό κρίση χρήσεις 2003-2007 και να καταλογίσει για αυτές ΕΦΑ».

7^{ος} Λόγος: «Το αναιτιολόγητο και ουσία αβάσιμο των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος της προσφεύγουσας».

(7α) Η απαλλαγή της προσφεύγουσας από την υποχρέωση Ε.Φ.Α.

(7β) Το νόμω αβάσιμο της αναδρομικής επιβολής φόρων, προστίμων και τελών, ενώ η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στο Ν. 4178/2013 (και προηγουμένως Ν. 4014/2011)

περί αντιμετώπισης της αυθαίρετης δόμησης, ο οποίος ρητά προβλέπει τη μη αναδρομική επιβολή οιοδήποτε φόρου ή προστίμου για τις αυθαίρετες κατασκευές που «τακτοποιήθηκαν» υπό το πρίσμα των διατάξεών του.

(7γ) Επικουρικά: νόμω και ουσία αβάσιμος υπολογισμός από τη φορολογική αρχή της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση ακινήτου και ιδίως της υπολειπόμενης γαίας (ΑΑ- γης).

(7δ) Νόμω και ουσία αβάσιμος ο υπολογισμός από τη φορολογική αρχή της αντικειμενικής αξίας κάποιων από τα «βοσκοτόπια» που αποκτήθηκαν με τα με αριθμούς και / 09.05.2003 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Πειραιά

Η προσφεύγουσα με **τον 1^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή οι υπό κρίση πράξεις είναι οριστικές και με βάση τις πράξεις αυτές είναι απαιτητός ο φόρος, οι εισφορές και οι πρόσθετοι φόροι που προκύπτουν από αυτές.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Η προσφεύγουσα με **τον 2^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι οι παραβάσεις που της αποδόθηκαν είναι ανύπαρκτες. Επειδή από την 30/06/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων (βλ. κεφ: διαπιστώσεις ελέγχου και πόρισμα ελέγχου), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι ο έλεγχος με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώσεις και εδραιωμένα στις ισχύουσες διατάξεις συμπεράσματα κατέληξε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις, και επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αόριστος, κατά συνέπεια πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με **τον 5^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ότι δεν της δόθηκε το δικαίωμα της πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να

είναι πλήρως αιτιολογημένος. Εν συνεχεία, ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, καταρχήν ο ισχυρισμός αυτός είναι αόριστος, καθώς τα στοιχεία τα οποία επικαλείται ο έλεγχος αναφέρονται όλα στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου (τελευταίες σελίδες), ενώ η προσφεύγουσα δεν αναφέρει κανένα στοιχείο το οποίο δεν ήταν στην διάθεσή της διότι αρνήθηκε ο έλεγχος να της παραδώσει, δηλαδή, στοιχείο που δεν της δόθηκε από τον έλεγχο κατόπιν αίτησής της και όχι στοιχεία που δεν ζήτησε η ίδια και δεν έλαβε αντίγραφα ενώ ήταν στην διάθεσή της.

Επιπλέον ο ισχυρισμός περί αποστέρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει εξίσου αόριστος και απορριπτέος καθώς προκύπτει ότι ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμόν .../21.03.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και τους υπ' αριθμόν/21.03.2016 για το Έτος 2008 (Ακίνητα την 01^η/01/2008),/21.03.2016 για το Έτος 2009 (Ακίνητα την 01^η/01/2009) Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Ενιαίου Τέλους Ακινήτων, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να ενημερωθεί εγγράφως για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και να υποβάλει τυχόν αντιρρήσεις, καθώς και κάθε στοιχείο ή πληροφορία που αφορά την υπόθεσή της. Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και οι ανωτέρω Προσωρινές Πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία νομότυπα την 28/03/2016 και συγκεκριμένα, επιδόθηκαν στον κ. του, νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, στα γραφεία αυτής, επί της οδού, Π. Φάληρο Αττικής, από τον εφοριακό υπάλληλο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Κατόπιν των ανωτέρω επιδοθέντων εγγράφων, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013. Προκύπτει ακόμα ότι επί των διαπιστώσεων του ελέγχου και σε απάντηση του κοινοποιηθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε εντός του προβλεπόμενου από το νόμο χρονικού διαστήματος. Περαιτέρω έως την ημερομηνία συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου και των οριστικών πράξεων, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν κατέθεσε εγγράφως απόψεις, αλλά και ούτε ζήτησε, είτε προφορικά, είτε εγγράφως, να ενημερωθεί για την πορεία του ελέγχου, καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Η προσφεύγουσα **στον 3^ο λόγο** της ισχυρίζεται ότι ήταν νόμω και ουσία αβάσιμη κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης διαδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου.

Επειδή αρχικά εκδόθηκε από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών η υπ' αριθμόν/16.11.2012 εντολή ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 01/01/2000 – 31/12/2011, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την 11^η/12/2012 στα γραφεία της

ελέγχουσας Υπηρεσίας στον κ.του, ο οποίος ενεργούσε για λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κ., σύμφωνα με την από 08/12/2012 εξουσιοδότησή του. Η αρχική εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε, λόγω αλλαγής ελεγκτών, με τις υπ' αριθμό,,,,, και,/27.05.2013 εντολές ελέγχου, οι οποίες εκδόθηκαν από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών.

Στη συνέχεια, λόγω αλλαγής ελεγκτών και μεταβίβασης αρμοδιοτήτων από το ΔΕΚ Αθηνών στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδόθηκε η υπ' αριθμό,/06.02.2014 εντολή ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αντίγραφο της οποίας παρελήφθη την 07/05/2014 από την κα., ενεργούσα για λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κ., σύμφωνα με την από 30/04/2014 εξουσιοδότησή του. Εν συνεχεία, η τελευταία εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε, λόγω αλλαγής ελεγκτών, με τις υπ' αριθμό,,/22.05.2015,,/28.05.2015 και,/15.09.2015 εντολές ελέγχου. Αντίγραφο της τελευταίας παρελήφθη την 27/11/2015 από τον κ., που ενεργούσε για λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κ.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα εταιρεία **κοινοποιήθηκε τουλάχιστον η αρχική εντολή ελέγχου και η τελευταία βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος.** Οι εντολές που δεν κοινοποιήθηκαν τροποποιούσαν μόνο τους ελεγκτές, **οι οποίοι τελικά δεν διενέργησαν τον έλεγχο,** ο οποίος διενεργήθηκε από τους ελεγκτές που αναφέρονται στην τελευταία εκδοθείσα εντολή που κοινοποιήθηκε.

Συνεπώς, **η προσφεύγουσα αποδεδειγμένα έλαβε γνώση του ελέγχου, αρχικά με την κοινοποίηση της αρχικής εντολής και μεταγενέστερα για την αλλαγή των προσώπων που τελικά διενέργησαν τον έλεγχο** και επομένως η μη κοινοποίηση των τροποποιημένων εντολών **δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα των πράξεων,** δοθέντος ότι στην προσφεύγουσα **δεν προκλήθηκε, άλλωστε δεν ισχυρίζεται ότι της προκλήθηκε οιαδήποτε βλάβη** κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β' Κ.Δ.Δ., από τη μη κοινοποίηση των ενδιαμέσων, τροποποιημένων λόγω αλλαγής ελεγκτών, εντολών ελέγχου οι οποίες άλλωστε ως στοιχεία του φακέλου ήταν και αυτές στην διάθεση της προσφεύγουσας.

Ακόμα προκύπτει ότι οι εντολές ελέγχου εκδόθηκαν έχοντας υπόψη τις διατάξεις :

- α) Των άρθρων 66, 67 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α), όπως ίσχυε.
- β) Των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α), όπως ισχύουν.
- γ) Του άρθρου 48 του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248Α).
- δ) Του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253Α).

ε) Του άρθρου 9Α του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α).

Ως Αντικείμενο Ελέγχου αναγράφεται : Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ, Λοιποί Φόροι και Εισφορές.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου καθορίζεται επαρκώς καθώς οι φόροι περιουσίας περιγράφονται ως «λοιποί φόροι» στις ως άνω εντολές και υπό το καθεστώς δημοσιότητας.

Η προσφεύγουσα με **τον 4^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι το Κέντρο Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου είναι αναρμόδιο για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, η αρμοδιότητα προς έλεγχο του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου καθορίζεται ή ανακαθορίζεται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παράγραφος 1 περίπτωση α υποπερίπτωση αα Ν. 4141/2013 (Α' 81), όπου ορίζεται ότι « ...το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση 1039/2012 (Β' 342) του Υπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων ... για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο».

Με τη με αριθ. Δ6Α 1067875/2014 (Β' 1076) απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων έγινε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής « ... γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων, εφόσον δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα...».

Στην προκειμένη περίπτωση, καθ' ύλην αρμόδιο όργανο για τον έλεγχο και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων αυτού, που αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, ήταν και παραμένει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία, της οποίας τα μέλη – φυσικά πρόσωπα δεν εμφανίζονται και δεν έχει καμία άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν της εκμετάλλευσης ακινήτων.

Επειδή, ως προς την ισχυριζόμενη **στον 6^ο λόγο** παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προκύπτουν τα εξής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. 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 σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 7 ν. 3091/2002 «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, **την έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου**, 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν **“η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.**

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία

σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81) ορίζεται ότι « Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

Ακόμα, **επειδή** σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας

ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή εν προκειμένω από πλειάδα στοιχείων προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών μεταξύ αυτών και ΕΤΑΚ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα, ήταν ανακριβείς καθώς δεν δήλωσε την ιδιοκτησία και χρήση υφισταμένων ιδιοκτητητων οικοδομών σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις και κατά συνέπεια δήλωσε ανακριβώς τα ακίνητα, την συνολική αξία καθώς και τους προκύπτοντες φόρους περιουσίας βάσει των αδήλωτων ακινήτων, συνεπώς για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις υφίσταται δεκαετής παραγραφή.

Επειδή όσον αφορά και τις εκδοθείσες και κοινοποιηθείσες οριστικές πράξεις επιβολής ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), στην προκειμένη περίπτωση από τις διατάξεις προβλέπεται δεκαετής παραγραφή, ενώ συνεπεία της έκδοσης των εντολών ελέγχου αναφερομένων αναλυτικά στην παρ. 4 της παρούσης για τη δήλωση 1-1-2003 έχει επέλθει διαδοχική παράταση παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν 4203/2013, και του άρθρου 22 Ν 4337/2015, ενώ για τις δηλώσεις 1-1-2004 και 1-1-2005 έχει επέλθει διετής παράταση με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013. Για τα υπόλοιπα έτη εφαρμόζεται η 10ετής παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 ν. 2238/1994, η οποία δεν έχει ακόμα εκπνεύσει.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ΕΦΑ για τα έτη 2003-2010.

Ως προς τον **7^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, αποφαινόμεστε τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΕΙΣ (ΕΤΗ) 2003-2009

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1, 2 περ. γ' εδ. γ' και 7 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 (μετά δηλαδή την προσθήκη τους η μεν διάταξη του εδ. γ' της περ. γ' της παρ. 2 με το άρθρο 15 παρ. 2 ν. 3193/2003, η δε διάταξη της παρ. 7 με το άρθρο 15 παρ. 5 ν. 3193/2003, **αμφότερες (διατάξεις) των οποίων ισχύουν**, σύμφωνα με το άρθρο 22 ν. 3193/2003, **από 1.1.2003**): «1. Εταιρείες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού. 2. **Από υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται**, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία

έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους: α) [...]. β) [...]. γ) [...] **Επίσης εταιρείες που μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού ανήκουν σε ναυτιλιακά συμφέροντα για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2003, εφόσον τα χρήματα που έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα. [...]** 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009: **«Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.»**

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1106005/506/0013/ΠΟΛ.1125/25.11.2003 (ΦΕΚ Β' 1827/8.12.2003) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009: «Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 και τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3193/2003, απαιτείται να τηρούνται από τις εξαιρούμενες εταιρείες κατ' έτος τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας: [...] 7. **Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδας για την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, με το οποίο έγινε η αγορά του ακινήτου ή αρχικά του οικοπέδου, πράγμα το οποίο πρέπει να αναφέρεται και στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς, αν η εταιρεία ανήκει σε ναυτιλιακά συμφέροντα. Σε περίπτωση που στη βεβαίωση της Τράπεζας αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά ακινήτου δεν απαιτείται να αναγράφεται τούτο και στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο. Σε περίπτωση που στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο γίνεται μνεία του παραστατικού εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος, δεν απαιτείται και η βεβαίωση από την οικεία Τράπεζα.»**

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1106006/486/0013/ΠΟΛ.1126/25.11.2003 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 2 ν. 3193/2003, διευκρινίστηκαν συναφώς τα εξής: «Με την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου ορίζεται, ότι εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων και εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων -ανεξάρτητα με τη χώρα της έδρας τους κατά τα καταστατικά τους έγγραφα- για όσα ακίνητα απέκτησαν μέχρι την 1^η Ιανουαρίου 2003 και όχι για τις μετέπειτα από το χρόνο αυτό επεκτάσεις και ανεγέρσεις, **με την προϋπόθεση ότι η αγορά έγινε με ναυτιλιακό συνάλλαγμα που νομίμως είχε εισαχθεί στην Ελλάδα, πράγμα που θα αποδεικνύεται:**

- Από τη σχετική βεβαίωση εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος Τραπεζικού Καταστήματος στην Ελλάδα.
- Από το αντίγραφο του συμβολαίου αγοράς στο οποίο θα πρέπει να γίνεται μνεία ότι η αγορά έγινε με ναυτιλιακό συνάλλαγμα.

Αν στο συμβόλαιο αγοράς αναφέρεται ο αριθμός παραστατικού εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος, τότε δεν απαιτείται η βεβαίωση από την οικεία Τράπεζα. Σε περίπτωση που στη βεβαίωση της τράπεζας αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά ακινήτου δεν απαιτείται να αναγράφεται τούτο και στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.»

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες επί του ΕΦΑ των ετών 2003-2009 και ειδικότερα της αντιμετώπισης ακινήτων που αγοράστηκαν από εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων: «1. **Για τον Ειδικό Φόρο επί των ακινήτων, εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων** θεωρούνται οι εταιρείες, οι οποίες είχαν εισάγει άμεσα ή έμμεσα στην Ελλάδα ναυτιλιακό συνάλλαγμα, προκειμένου να αποκτήσουν ακίνητο (στην Ελλάδα) μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους. 2. **Η αγορά του ακινήτου πρέπει να είχε πραγματοποιηθεί με ναυτιλιακό συνάλλαγμα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002.** 3. Για την απόδειξη εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος αρκεί βεβαίωση Τραπεζικού Καταστήματος της Ελλάδας και δεν απαιτείται η προσκόμιση των παραστατικών εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος. 4. **Η βεβαίωση εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος πρέπει να αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου** (είτε προγενέστερη της αγοράς είτε την ίδια ημέρα της αγοράς). **Η βεβαίωση αυτή είναι ισχυρή, ανεξάρτητα αν η ημερομηνία έκδοσής της είναι μεταγενέστερη.** 5. **Το ποσό του ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν πρέπει να υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ή του τιμήματος, εφόσον αυτό υπερβαίνει την αντικειμενική αξία.** Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, το ναυτιλιακό συνάλλαγμα δεν μπορεί να είναι μικρότερο της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας που καθορίστηκε από τη φορολογική αρχή για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (σχετ. η γνωμοδότηση με αριθμό 36/2012 του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1113/4.5.2012). 6. Αν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά καλύπτουν την αγορά οικοπέδου και επ' αυτού κατασκευάζεται κτίσμα σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς, η απαλλαγή καταλαμβάνει και το κτίσμα. 7. Η εταιρεία αντιμετωπίζεται ως ναυτιλιακών συμφερόντων ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία, μετά την αγορά του ακινήτου, δεν ανήκει πλέον σε ναυτιλιακά συμφέροντα. Η ανωτέρω απαλλαγή ίσχυε για τα έτη 2003 έως και 2009, και δεν ισχύει από το έτος 2010 και επόμενα, γιατί καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'), με τις οποίες αντικαταστάθηκε ολόκληρο το άρθρο 15 του ν.

3091/2002. Συνεπώς, για τα έτη 2010 και επόμενα, ακίνητα τα οποία είχαν αποκτηθεί οποτεδήποτε με την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, εκτός αν υπάγονται σε άλλη απαλλακτική διάταξη του νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψεις Β.2. και Β.3.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012): «Β.1. [...] 2. ...Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων, προκύπτει, ότι ο νομοθέτης θέλει σαφώς οι φορολογικές επιβαρύνσεις του αγοραστή, να υπολογίζονται στο πράγματι καταβληθέν τίμημα, που, όταν φυσικά είναι δύσκολο να αποδειχθεί, αυτό υπολογίζεται στην «αντικειμενική» αξία, ή, όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, στην «αγοραία αξία», καθόσον το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, δεν αρκεί προς απόδειξη του ύψους του πράγματι καταβληθέντος (ΣτΕ 961/2007). Περαιτέρω όπως έχει κριθεί νομολογιακά, ως πράγματι καταβληθέν ποσό, για την αγορά ακινήτου, θεωρείται το σύνολο των ποσών που κατέβαλε ο φορολογούμενος για την αγορά αυτή, δηλαδή το αληθές τίμημα, ο φόρος μεταβίβασης και τυχόν καταβληθέντα από αυτόν, άλλα ποσά, αναγκαία για την ολοκλήρωση της σύμβασης, όπως η αμοιβή του συμβολαιογράφου ή του δικηγόρου (ΣτΕ 848/2008, 3432/2007, 2408/2005). Ως αληθές δε τίμημα, νοείται καταρχήν το αναγραφόμενο, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ποσό, εκτός αν αυτό υπολείπεται της νόμιμα εξευρισκόμενης αγοραίας αξίας των ακινήτων, οπότε, κατά κοινή πείρα, το τελευταίο αυτό ποσό, θεωρείται και το πράγματι καταβληθέν, επιφυλασσόμενης της δυνατότητας του φορολογούμενου, να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση, το αναγραφόμενο, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ποσό, έστω και αν είναι κατώτερο της αγοραίας αξίας, είναι το πράγματι καταβληθέν τίμημα. (ΣτΕ 287, 12/2009, 2967, 848, 753/2008, 3432, 961/2007, 2408, 4308/2005). [...] 3. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται, ότι σε αγορά ακινήτου, που κείται σε περιοχή όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, ως δαπάνη «απόκτησης» ακινήτου, θα ληφθεί υπόψη η προσωρινή αξία, που προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην περίπτωση που αυτή είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναγράφεται, ως τίμημα, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, η οποία (αξία) οριστικοποιείται, εφόσον δεν αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο φορολογούμενο... Ως εκ τούτου, η ως άνω εξαιρετική και απαλλακτική διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002, έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση, που το εισαγόμενο συνάλλαγμα αντιστοιχεί στην πραγματική (αγοραία) αξία του αγορασθέντος ακινήτου, όπως αυτή καθορίστηκε από τη Φορολογική Αρχή (και οριστικοποιήθηκε στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 8 παρ. 3 του Ν. 1587/1950) και όχι από την [στην] τυχόν χαμηλότερη αξία, που δηλώθηκε αρχικώς από τον υπόχρεο (βλ. ΣτΕ 2001/1996, 5348/1995) και τούτο γιατί, η, κατά την παραπάνω διαδικασία, οριστικοποιηθείσα αξία του αγορασθέντος ακινήτου

επέχει θέση της αληθούς αγοραίας αξίας αυτού, η οποία δεν δύναται, πλέον, να τεθεί υπό αμφισβήτηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2, 3 και 4 ν. 1587/1950, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες των συμβολαίων, με τα οποία η προσφεύγουσα απέκτησε τα υπό κρίση ακίνητα (16.6.1994 και 31.5.2000): «2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραίαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, **είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραίαν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλομένους αντίτυπον της δηλώσεως. [...]. 3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος διά του φόρου επί της τυχόν υπαρχούσης διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, **δύνανται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωναν προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν... 4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεσι οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Έφορον κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3...»****

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) την υπ' αριθμ./16.06.1994 της τράπεζας ABN-AMRO BANK ποσού 225.524.778 δραχμών (επί της οποίας έχει τεθεί μεταγενέστερα (30.8.2011) η επισημείωση «ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑ» με υπογραφές των και κάτω από την ένδειξη (τεθείσα με σφραγίδα) «The Royal Bank of Scotland N.V.» [συνεπώς και **δεδομένων των διευκρινισθέντων με την παρ. 4 του προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 εγγράφου** της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, η εν λόγω βεβαίωση, από τη στιγμή που αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (και συγκεκριμένα την ίδια ημέρα της αγοράς), **θα πρέπει να θεωρηθεί ως ισχυρή**, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η ημερομηνία έκδοσής της (και συγκεκριμένα της ως άνω επισημείωσης) είναι μεταγενέστερη]), β) την υπ' αριθμ./17.06.1994 της τράπεζας THE CHASE MANHATTAN BANK, N.A. ποσού 4.776.545 δραχμών, γ) την υπ' αριθμ./09.03.2000 της HSBC BANK ποσού 26.081.250 δραχμών Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος και δ) την υπ' αριθμ./18.05.2000 της HSBC BANK, ποσού 5.560.500 δραχμών Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος, καθώς και ε) την από 6.7.2011 σχετική βεβαίωση της HSBC ότι «Στις 9 Μαρτίου 2000 έγινε δραχμοποίηση ποσού USD 75.000,00 κατ' εντολή της Ναυτιλιακής εταιρείας, η οποία εισήγαγε **Ναυτιλιακό συνάλλαγμα** από το εξωτερικό και εκδόθηκε Βεβαίωση Αγοράς

Συναλλάγματος (η υπαριθμόν/09.03.2000) με δικαιούχο την εταιρεία και με χαρακτηρισμό κατά δήλωσή της «Αγορά Ακινήτου».» και στ) την από 6.7.2011 σχετική βεβαίωση της HSBC ότι «Στις 18 Μαΐου 2000 έγινε δραχμοποίηση ποσού USD 15.000,00 κατ' εντολή της Ναυτιλιακής εταιρείας, η οποία εισήγαγε **Ναυτιλιακό συνάλλαγμα** από το εξωτερικό και εκδόθηκε Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (η υπαριθμόν/18.05.2000) με δικαιούχο την εταιρεία και με χαρακτηρισμό κατά δήλωσή της «Αγορά Ακινήτου».», η προσφεύγουσα α) στις 16.6.1994 (**ίδια** ημερομηνία με την ημερομηνία του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά και **προγενέστερη** ημερομηνία της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου) δραχμοποίησε (εισήγαγε) ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού 917.905,08 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 245,70 αντιστοιχούσε σε 225.529.278 δρχ., ποσό το οποίο, αφαιρουμένων εξόδων/προμήθειας ποσού 4.500 δρχ., διαμορφώθηκε στο ποσό των 225.524.778 δρχ.) για αγορά ακινήτου, β) στις 17.6.1994 (μία ημέρα **μετά** την ημερομηνία του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά και **προγενέστερη** ημερομηνία της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου) δραχμοποίησε (εισήγαγε) συνάλλαγμα ποσού 19.375,00 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 246,70 αντιστοιχούσε σε 4.779.812 δρχ., ποσό το οποίο, αφαιρουμένων εξόδων/προμήθειας ποσού 3.267 δρχ., διαμορφώθηκε στο ποσό των 4.776.545 δρχ.) για αγορά ακινήτου, **το οποίο όμως (συνάλλαγμα) δεν προκύπτει από τη σχετική υπ' αριθμ./17.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της THE CHASE MANHATTAN BANK, ΝΑ ή από άλλη βεβαίωση της εν λόγω τράπεζας ότι είναι ναυτιλιακό**, γ) στις 9.3.2000 (ημερομηνία **μεταγενέστερη** της ημερομηνίας του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά, αλλά **προγενέστερη** της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου) δραχμοποίησε (εισήγαγε), κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας (στα πλαίσια της τότε ισχύουσας υπ' αριθμ. 715/13.3.1986 (ΦΕΚ Α' 41/9.4.1986) Πράξης του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος), ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού 75.000,00 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 347,75 αντιστοιχούσε σε 26.081.250 δρχ.) για αγορά ακινήτου, και δ) στις 18.5.2000 (ημερομηνία **μεταγενέστερη** της ημερομηνίας του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά, αλλά **προγενέστερη** της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου) δραχμοποίησε (εισήγαγε), κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας (στα πλαίσια της τότε ισχύουσας υπ' αριθμ. 715/13.3.1986 (ΦΕΚ Α' 41/9.4.1986) Πράξης του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος), ναυτιλιακό

συνάλλαγμα ποσού 15.000,00 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 370,70 αντιστοιχούσε σε 5.560.500 δρχ.) για αγορά ακινήτου.

Επειδή, για τη μεν 1^η με το υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά πραγματοποιηθείσα αγορά ακινήτων το εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ. δεν είναι μεν μικρότερο του τιμήματος κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (ήτοι 900.000.000 δρχ. x 25% = 225.000.000 δρχ.), υπολείπεται όμως της αξίας που καθορίστηκε από τη φορολογική αρχή για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα και η οποία λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω ως μεγαλύτερη του τιμήματος (σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5) και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψεις Β.2. και Β.3.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5)). Συγκεκριμένα, η αξία αυτή, που είχε προσδιορισθεί προσωρινά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου (άρθρο 8 παρ. 2 ν. 1587/1950) σε 1.493.543.000 δρχ. και 25.680.000 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο, **προσδιορίστηκε οριστικά** από τον τότε σχετικό έλεγχο (άρθρο 8 παρ. 4 ν. 1587/1950) σε 1.194.834.400 δρχ. και 20.544.000 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο (ήτοι συνολικά 1.215.378.400 δρχ.), με τα υπ' αριθμ. .../1995 και/1995 αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο. Ειδικά Εκκαθαριστικά Σημειώματα Εκκρεμών Υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 περ. Α παρ. 1 περ. α' ν. 2343/1995, τα οποία αφορούσαν στις υπ' αριθμ./15.6.1994 και/15.6.1994 αντίστοιχα Δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου και τα οποία αποδέχθηκε η προσφεύγουσα. Προκειμένου να προσδιορίσει το τελικό ποσό που θα έπρεπε να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσαύξησε τις αξίες αυτές με τα ποσά (α) του αρχικώς καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτου (100.734.000 δρχ. και 741.600 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο), (β) του επιπλέον καταβληθέντος (στα πλαίσια των ως άνω υπ' αριθμ./1995 και/1995 αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο Ειδικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων Εκκρεμών Υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου) φόρου μεταβίβασης ακινήτου (34.311.137 δρχ. και 1.256.485 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο), (γ) της αμοιβής των δικηγόρων (15.317.230 δρχ.) και (δ) της αμοιβής της Συμβολαιογράφου (17.487.983 δρχ.), όπως προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών

(ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), δηλαδή με το συνολικό ποσό των 169.848.435 δρχ. Συνεπώς, το ποσό που θα έπρεπε τελικά να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, ανέρχεται σε $(1.215.378.400 \text{ δρχ.} + 169.848.435 \text{ δρχ.}) \times 25\% = 346.306.709 \text{ δρχ.}$, ποσό που υπερβαίνει το εισαχθέν από αυτήν στις 16.6.1994 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ. Σημειωτέον ότι, κι αν ακόμα το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν προσαύξανε τις ως άνω οριστικοποιηθείσες με τα υπ' αριθμ. .../1995 και .../1995 αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο Ειδικά Εκκαθαριστικά Σημειώματα Εκκρεμών Υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 περ. Α παρ. 1 περ. α' ν. 2343/1995 αξίες ύψους 1.194.834.400 δρχ. και 20.544.000 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο (ήτοι συνολικά 1.215.378.400 δρχ.) με τα ως άνω υπό (α) έως και (δ) ποσά, το συνολικό ποσό που θα έπρεπε να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, επίσης θα υπερέβαινε το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 16.6.1994 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ., δεδομένου ότι θα ανερχόταν σε $1.215.378.400 \text{ δρχ.} \times 25\% = 303.844.600 \text{ δρχ.}$ Εξάλλου, το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 16.6.1994 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ. υπολείπεται και του τιμήματος του υπ' αριθμ./16.6.1994 μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Πειραιά κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (225.000.000 δρχ.), μετά την προσαύξησή του με τα ως άνω υπό (α) έως και (δ) ποσά κατά το μέρος που αφορούν στην προσφεύγουσα (ήτοι $169.848.435 \text{ δρχ.} \times 25\% = 42.462.109 \text{ δρχ.}$), προσαύξηση που, όπως προαναφέρθηκε, προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), υπολείπεται δηλαδή και του ποσού των $(225.000.000 \text{ δρχ.} + 42.462.109) = 267.462.109 \text{ δρχ.}$ Ενόψει των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν δυνάμει του υπ' αριθμ./16.6.1994 μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Πειραιά δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με

ναυτιλιακό συνάλλαγμα και επομένως η προσφεύγουσα δεν ενέπιπτε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή, το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 17.6.1994 συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 4.776.545 δρχ., πέρα από το ότι δεν επαρκεί για να καλύψει τις ως άνω προκύψασες διαφορές, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη, γιατί α) εισήχθη μία ημέρα **μετά** την ημερομηνία του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά και συνεπώς δεν αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (είτε προγενέστερη της αγοράς είτε την ίδια ημέρα της αγοράς), σε αντίθεση δηλαδή με όσα, ευλόγως, απαιτούνται κατά νόμον, με βάση τα διευκρινισθέντα με την παρ. 4 του προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 εγγράφου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, και επιπλέον β) δεν προκύπτει από τη σχετική υπ' αριθμ./17.06.1994 της τράπεζας THE CHASE MANHATTAN BANK, N.A. ποσού 4.776.545 δραχμών ή από άλλη βεβαίωση της εν λόγω τράπεζας ότι είναι ναυτιλιακό.

Επειδή, για τις δε 2^η και 3^η με τα υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου πραγματοποιηθείσες αγορές ακινήτων το εισαχθέν στις 9.3.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), 26.081.250 δρχ., αθροιζόμενο με το εισαχθέν στις 18.5.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (επίσης κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), 5.560.500 δρχ., ήτοι συνολικά 31.641.750 δρχ., δεν είναι μεν μικρότερο του συνολικού τιμήματος για τις δύο αγοραπωλησίες κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (ήτοι 59.000.000 δρχ. για τη 2^η + 57.000.000 δρχ. για την 3^η = 116.000.000 δρχ. x 25% = 29.000.000 δρχ.) ούτε και της αντικειμενικής αξίας των δύο ακινήτων κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (59.317.920 δρχ. για το 1^ο + 57.020.307 δρχ. για το 2^ο = 116.338.227 δρχ. x 25% = 29.084.557 δρχ.), η οποία λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω ως μεγαλύτερη του τιμήματος (σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5) και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψεις Β.2. και Β.3.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5)). Είναι όμως μικρότερο του ποσού που προέκυψε μετά την προσαύξηση από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της ως άνω αντικειμενικής αξίας των δύο ακινήτων κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα με τα ποσά (α) του συνολικού καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτων (5.780.148 δρχ. για το 10

ακίνητο + 5.543.493 δρχ. για το 2^ο ακίνητο = 11.323.641 δρχ.) και (β) της αμοιβής της Συμβολαιογράφου (1.456.489 δρχ.), όπως προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), δηλαδή με το συνολικό ποσό των 12.780.130 δρχ., προκειμένου το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να προσδιορίσει το τελικό ποσό που θα έπρεπε να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, το οποίο ανέρχεται τελικά σε (116.338.227 δρχ. + 12.780.130 δρχ. =) 129.118.357 δρχ. x 25% = 32.279.589 δρχ., ποσό που υπερβαίνει το εισαχθέν από αυτήν στις 9.3.2000 και στις 18.5.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα συνολικού ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), 31.641.750 δρχ. Εξάλλου, το εισαχθέν από αυτήν στις 9.3.2000 και στις 18.5.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα συνολικού ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), 31.641.750 δρχ. υπολείπεται και του συνολικού τιμήματος των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 μεταβιβαστικών συμβολαίων της Συμβολαιογράφου κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (29.000.000 δρχ.), μετά την προσαύξησή του με τα ως άνω υπό (α) έως και (δ) ποσά κατά το μέρος που αφορούν στην προσφεύγουσα (ήτοι 12.780.130 δρχ. x 25% = 3.195.033 δρχ.), προσαύξηση που, όπως προαναφέρθηκε, προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), υπολείπεται δηλαδή και του ποσού των (29.000.000 δρχ. + 3.195.033 δρχ. =) 32.195.033 δρχ. Ενόψει των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν δυνάμει των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 μεταβιβαστικών συμβολαίων της Συμβολαιογράφου δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα και επομένως η προσφεύγουσα δεν ενέπιπτε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή, το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 17.6.1994 συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 4.776.545 δρχ., αν και θα επαρκούσε για να καλύψει τις ως άνω προκύψασες διαφορές, δεν μπορεί, όπως προαναφέρθηκε, να ληφθεί υπόψη, γιατί, αν και εισήχθη σε ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και

...../31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου και συνεπώς αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (προγενέστερη της αγοράς), όπως, ευλόγως, απαιτείται κατά νόμον, με βάση τα διευκρινισθέντα με την παρ. 4 του προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ ΕΞ 2014/10.11.2014 εγγράφου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, εντούτοις δεν προκύπτει από τη σχετική υπ' αριθμ./17.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της THE CHASE MANHATTAN BANK, NA ή από άλλη βεβαίωση της εν λόγω τράπεζας ότι είναι ναυτιλιακό.

Επειδή, ενόψει όλων των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν δυνάμει του υπ' αριθμ./16.6.1994 μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Πειραιά και των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 μεταβιβαστικών συμβολαίων της Συμβολαιογράφου **δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης** του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, **περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα** και επομένως η προσφεύγουσα δεν ενέπιπτε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ ούτε και σε καμία άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, εξαιρέσεις, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή τα υπόλοιπα ακίνητα της προσφεύγουσας αποκτήθηκαν μετά την 1-1-2003 και δεν **ίσχυε η απαλλαγή** του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, **περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα**.

ΧΡΗΣΗ (ΕΤΟΣ) 2010

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1, 3 εδ. α' περ. α' και β' και εδ. δ', παρ. 4 και παρ. 8 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 (μετά δηλαδή την αντικατάσταση του άρθρου 15 με το άρθρο 57 παρ. 1 ν. 3842/2010, **το οποίο ισχύει**, σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ. 1 περ. ιε' ν. 3842/2010, **από την 1^η Ιανουαρίου 2010**): «1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού. 2. [...] 3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν

σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. [...] Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου. [...] 4. **Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους.** [σημειωτέον ότι η παρ. 4 είχε την ίδια διατύπωση και πριν την αντικατάσταση του άρθρου 15 με το άρθρο 57 παρ. 1 ν. 3842/2010] [...] 8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010: «1. **Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.** 2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51Α παρ. 3, 4 και 5 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010: «3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα. 4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που κατά την 1η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία μέχρι την 1η

Ιανουαρίου 2010: α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά. 5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους... Για το έτος 2010 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος 2011 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται ως τέτοια με την 1150236/ΔΟΣ/2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805 Β') [τα τελευταία δύο εδάφια προστέθηκαν με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. β' ν. 3943/2011].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τη χρήση 2010 η φορολογική υποχρέωση για τον ΕΦΑ γεννήθηκε την 1^η Ιανουαρίου 2010. Στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το από 10.6.1994 καταστατικό της προσφεύγουσας (τότε με την επωνυμία “.....”), όπως αυτό κατατέθηκε στο Υπουργείο Εξωτερικών της Δημοκρατίας της Λιβερίας στις 10.6.1994 και **όπως αυτό ίσχυε κατά την ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για το έτος (χρήση) 2010, δηλαδή την 1^η Ιανουαρίου 2010** (και πριν την 14.04.2010 μεταφορά της καταστατικής της έδρα από τη Λιβερία στην Κύπρο και την τροποποίηση την επωνυμίας της σε “.....”.

, β) το υπ' αριθμ. 265779/14.4.2010 ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (ΕΝΤΥΠΟ 1) και συγκεκριμένα της “.....”, καταχωρισθείσας ως εταιρείας προσωρινά εγγεγραμμένης ως συνεχίζουσας στην Κύπρο με την επωνυμία “.....”, του Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου, και γ) το υπ' αριθμ./2.6.2010 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (ΕΝΤΥΠΟ 2) και συγκεκριμένα της “.....”, καταχωρισθείσας από τις 14.4.2010 ως συνεχίζουσας στην Κύπρο, του Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου, η προσφεύγουσα κατά την 1^η Ιανουαρίου 2010 (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για τη χρήση 2010) εξακολουθούσε να έχει την έδρα της σύμφωνα με το καταστατικό της (καταστατική έδρα) σε τρίτη, εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, χώρα και συγκεκριμένα στη Λιβερία, δεδομένου ότι μετέφερε την καταστατική της έδρα σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγκεκριμένα στην Κύπρο μόλις στις 14 Απριλίου 2010.

Επειδή, στην υπ' αριθμ. 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 (ΦΕΚ Β' 1590/16.11.2005) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (με την οποία καθορίστηκαν οι χώρες, στις οποίες λειτουργούν εξωχώριες εταιρείες με βάση το σχετικό κατάλογο χωρών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)), **περιλαμβάνεται η Λιβερία**. Εξάλλου, στην υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α

1150236 ΕΞ 2010/9.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1805/17.11.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (με την οποία καθορίστηκαν για το 2010 τα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εν συνεχεία, με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. β' ν. 3943/2011, ορίστηκε ότι τελικά για το 2010 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 (ΦΕΚ Β' 1590/16.11.2005) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) **εξακολουθεί να περιλαμβάνεται η Λιβερία**. Δεδομένου ότι σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 51Α παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010, ως μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται εκείνα που, σε κάθε περίπτωση, δεν έχουν υπογράψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα (με την έννοια της διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, όπως προσδιορίζεται ειδικότερα με την κρίσιμη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010), θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Λιβερία, στην οποία η προσφεύγουσα είχε, κατά τα διαλαμβανόμενα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας, την καταστατική έδρα την 1^η Ιανουαρίου 2010 (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για τη χρήση 2010), περιλαμβανόταν το 2010 μεταξύ των χωρών, με τις οποίες η Ελλάδα **δεν είχε υπογράψει σύμβαση διοικητικής συνδρομής** (για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής). Συνεπώς, κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 και συγκεκριμένα κατά την 1^η Ιανουαρίου 2010 **δεν πληρούνταν η σχετική προϋπόθεση** του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, **περί της ύπαρξης σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της καταστατικής έδρας της εταιρείας** (Λιβερία), προκειμένου η τελευταία να μπορεί να εξαιρεθεί, τηρουμένων και των λοιπών προϋποθέσεων της διάταξης, από την υποχρέωση του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002 (δηλαδή την υποχρέωση σε ΕΦΑ), και επομένως η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 δεν ενέπιπτε στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ ούτε και σε καμία άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, εξαιρέσεις, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον πρώτο κύριο λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από τις εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3091/2002, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και 2010, προκειμένου να εξαιρεθεί τα έτη 2003-2009 και 2010 από τον ΕΦΑ για τα υπό κρίση ακίνητά της, υποστηρίζοντας τον ισχυρισμό της με αναλυτική επιχειρηματολογία. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, κατά τα ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντα στην

παρούσα, κατά την 1^η Ιανουαρίου (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ) τόσο των ετών 2003-2009 όσο και του έτους 2010 δεν πληρούνταν μία προϋπόθεση του πραγματικού των εφαρμοστέων στην κάθε περίπτωση διατάξεων, προκειμένου να μπορεί να εξαιρεθεί από την υποχρέωση σε ΕΦΑ, και συγκεκριμένα για τα μεν έτη 2003-2009 **δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης** του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις αυτές, **περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα**, για το δε έτος 2010 **δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης** του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, **περί της ύπαρξης σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της καταστατικής έδρας της εταιρείας (Λιβερία)**, και επομένως η προσφεύγουσα τόσο κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 όσο και κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 δεν ενέπιπτε στις σχετικές εξαιρέσεις από τον ΕΦΑ ούτε και σε καμία άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, εξαιρέσεις, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό. Συνεπώς, για όλους τους παραπάνω λόγους, όπως αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω στην παρούσα, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ο πρώτος κύριος λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς το δεύτερο κύριο λόγο

Επειδή το σύνολο των οικοδομηθέντων στο αγροτεμάχιο 1 ήταν αυθαίρετες κατασκευές στο σύνολό τους οι οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις του ν.4178/2013 και επειδή οι υπό κρίση φόροι πλέον πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα επεβλήθησαν με την αιτιολογία ότι στην εκάστοτε υποβληθείσα δήλωση δεν περιλαμβάνεται το σύνολο των νομιμοποιηθέντων με τις διατάξεις του ν.4178/2013 ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 6, 8, 11 και 22 ν. 4014/2011, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τους ν. 4030/2011 (ΦΕΚ Α' 249/25.11.2011) και 4042/2012 (ΦΕΚ Α' 24/13.2.2012) και προτού κριθούν αντισυνταγματικές και συνεπώς ανίσχυρες με τις υπ' αριθμ. 3341/2013, 1118/2014 και 1119/2014 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας: «6. α. Ο φερόμενος ιδιοκτήτης της αυθαίρετης κατασκευής ή χρήσης που δηλώνεται σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους καταβάλλει ενιαίο ειδικό πρόστιμο [...] 8. α. [...] β. Το πρόστιμο καταβάλλεται εντός σαράντα οκτώ (48) μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, τμηματικά σε ισόποσες δόσεις, ο αριθμός των οποίων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, εκ των οποίων η πρώτη δόση καταβάλλεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. Σε περίπτωση εφάπαξ

καταβολής εντός της προθεσμίας καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 20% [...] 11. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος άρθρου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. [...] 22. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν οφείλονται αναδρομικά [...] οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη...». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 268/31.12.2011), η οποία κυρώθηκε και έχει ισχύ από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με το άρθρο δεύτερο ν. 4047/2012: «Η προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου του άρθρου 24 του ν. 4014/2011 για όλες τις υποβαλλόμενες μετά τις 31.12.2011 αιτήσεις είναι ένας μήνας από την υποβολή τους...»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1118/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 24 ν. 4014/2011 έρχονται σε αντίθεση με τις επιταγές που απορρέουν από το άρθρο 24 του Συντάγματος, γιατί έχουν ως συνέπεια να ανατρέπεται, και σε κάθε περίπτωση να νοθεύεται, ο επιβαλλόμενος από το άρθρο αυτό του Συντάγματος ορθολογικός πολεοδομικός σχεδιασμός, και να επέρχεται αλλοίωση της λειτουργικότητας των οικισμών και επιδείνωση των όρων διαβίωσης των κατοίκων, δεδομένου ότι η προβλεπόμενη από τις ρυθμίσεις αυτές αναστολή επιβολής των κυρώσεων που προβλέπονται από τις παγίως ισχύουσες γενικές διατάξεις για την αυθαίρετη δόμηση επέρχεται με μόνη την υποβολή αίτησης του ενδιαφερομένου και των σχετικών δικαιολογητικών και την καταβολή του οριζόμενου στο νόμο ποσού ειδικού προστίμου, χωρίς ειδική για κάθε αυθαίρετο κρίση αρμόδιου οργάνου της διοίκησης, ύστερα από εκτίμηση πολεοδομικών και κτιριολογικών κριτηρίων, που σχετίζονται με το μέγεθος, τη χρήση, το είδος και τη σημασία της αυθαίρετης κατασκευής, καθώς και με τις επιπτώσεις της στο χώρο που την περιβάλλει, τη συνολική δηλαδή επιβάρυνση της περιοχής (σκέψη 15 της απόφασης). Τα παραπάνω επαναλήφθηκαν κατά λέξη και στην υπ' αριθμ. 1119/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), επί της ουσίας δε είχαν ήδη νομολογηθεί με την υπ' αριθμ. 3341/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 18 της απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Για την υπαγωγή αυθαίρετης κατασκευής ή χρήσης στην παρούσα

ρύθμιση καταβάλλεται ενιαίο ειδικό πρόστιμο...» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 4 και 8 ν. 4178/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «4. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. [...] 8. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ της 28.7.2011, που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4014/2011 (Α' 209), δεν οφείλονται αναδρομικά [...] οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Από τη δημοσίευση του παρόντος κάθε διάταξη που ρυθμίζει ζητήματα του παρόντος νόμου καταργείται αυτοδικαίως με την επιφύλαξη των οριζόμενων στον παρόντα νόμο. 2. **Για τις ολοκληρωμένες πράξεις υπαγωγής για τις οποίες έχει καταβληθεί το σύνολο του προστίμου και έχει περαιωθεί η διαδικασία αυτομάτως ή μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου εκδίδεται πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του παρόντος.** 3. Εκκρεμείς υποθέσεις διεκπεραιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. [...] 9. **Με υπουργική απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για τη διεκπεραίωση των υπαγωγών που έχουν πραγματοποιηθεί με προγενέστερες του παρόντος διατάξεις...**» Κατ' εξουσιοδότηση της τελευταίας αυτής διάταξης του άρθρου 30 παρ. 9 ν. 4178/2013 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 2254/30.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2184/5.9.2013) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, με το άρθρο 4 της οποίας («Διεκπεραίωση των υπαγωγών που έχουν πραγματοποιηθεί με προγενέστερες του παρόντος διατάξεις»), όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίστηκαν τα εξής: «1. Οι δηλώσεις του Ν. 4014/2011 δεν τροποποιούνται μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης. 2. **Δηλώσεις που έχουν υπαχθεί και ολοκληρωθεί κατά τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 υπάγονται μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μέχρι και την καταληκτική ημερομηνία που προβλέπεται.** Η αίτηση υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τον εξουσιοδοτημένο μηχανικό στο πληροφοριακό σύστημα του ΤΕΕ. Τα στοιχεία της δήλωσης, οι πληρωμές καθώς και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια μεταφέρονται σε νέα δήλωση τα στοιχεία της οποίας συμπληρώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4178/2013, όπου απαιτείται. Από το πληροφοριακό σύστημα του ΤΕΕ εκδίδεται νέα πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μετά την καταβολή του ποσοστού ανταπόδοσης κατά τα οριζόμενα στην παρ. 8 του

άρθρου 10 του Ν. 4178/2013. 3. Δηλώσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 4014/2011 και δεν έχουν ολοκληρωθεί υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 4178/4013 προκειμένου να ολοκληρωθούν. Για την μεταφορά των στοιχείων και την έκδοση των σχετικών πράξεων υπαγωγής και βεβαιώσεων απαιτείται αίτηση του ενδιαφερομένου μέσω του εξουσιοδοτημένου μηχανικού στο ηλεκτρονικό σύστημα του ΤΕΕ. Τα στοιχεία της δήλωσης οι πληρωμές καθώς και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια μεταφέρονται αυτομάτως σε νέα δήλωση η οποία συμπληρώνεται, όπου απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4178/2013. Μετά την πληρωμή του ποσοστού ανταπόδοσης, η καταβολή του υπολοίπου του ενιαίου ειδικού προστίμου καθώς και η ολοκλήρωση της διαδικασίας υπόκειται στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 και της παρούσας. [...] 5. Η διαδικασία ηλεκτρονικής μεταφοράς των στοιχείων των δηλώσεων που υποβλήθηκαν κατά τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 άρχεται ηλεκτρονικά με διαπιστωτική πράξη του φορέα διαχείρισης του πληροφοριακού συστήματος. Σε κάθε περίπτωση η διαδικασία ηλεκτρονικής μεταφοράς άρχεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης. [...] 9. **Με βάση τις ανωτέρω παραγράφους οι πραγματοποιηθείσες πληρωμές βάσει των διατάξεων του Ν. 4014/2011 μεταφέρονται αυτόματα ως έχουν κατά την υπαγωγή τους στις διατάξεις του Ν. 4178/2013. Ως εκ τούτου απαγορεύεται η εισαγωγή τους προς συμψηφισμό στο πεδίο που προορίζεται αποκλειστικά για την εισαγωγή ποσών που καταβλήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4014/2011.** 10. **Ως ημερομηνία υπαγωγής κατά την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4178/2013 των υπαρχουσών δηλώσεων του Ν. 4014/2011 λογίζεται η ημερομηνία ολοκλήρωσης της σχετικής ηλεκτρονικής αίτησης...**»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 25 της απόφασης), ο ν. 4178/2013, με τον οποίο επιχειρείται εκ νέου η ρύθμιση της αυθαίρετης δόμησης, με την πρόβλεψη του μέτρου της αναστολής επιβολής των προβλεπόμενων από τις παγίως ισχύουσες διατάξεις κυρώσεων ή και της οριστικής εξαίρεσης από την κατεδάφιση, διαλαμβάνει ειδικές ρυθμίσεις για τις αυθαίρετες κατασκευές που είχαν ήδη υπαχθεί στις -κριθείσες στο μεταξύ αντισυνταγματικές- διατάξεις του ν. 4014/2011. Προβλέπεται, ειδικότερα, ότι αυθαίρετες κατασκευές για τις οποίες **έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 4014/2011, υπό την έννοια ότι έχουν υποβληθεί όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και έχει καταβληθεί το σύνολο του οφειλόμενου ενιαίου ειδικού προστίμου**, εντάσσονται πλέον στη ρύθμιση του ν. 4178/2013, εφόσον εκδοθεί πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του τελευταίου αυτού νόμου (30 παρ. 2), κατά τα δε οριζόμενα στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 2254/30.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2184/5.9.2013) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (άρθρο 4 παρ. 2), για την ολοκλήρωση της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του ν. 4178/2013, τα στοιχεία της δήλωσης του ν. 4014/2011

μεταφέρονται, κατόπιν σχετικής αίτησης, σε νέα δήλωση, η οποία συμπληρώνεται, όπου απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4178/2013. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, με τις διατάξεις του ν. 4178/2013 παρέχεται η δυνατότητα, αυθαίρετες κατασκευές οι οποίες είχαν υπαχθεί στη ρύθμιση του ν. 4014/2011, που κρίθηκε εν συνεχεία αντισυνταγματική, να υπαχθούν στη νέα ρύθμιση μέσω μιας διαδικασίας ηλεκτρονικής μεταφοράς των στοιχείων της δήλωσης του ν. 4014/2011 σε νέα δήλωση, η οποία συμπληρώνεται με τα τυχόν πρόσθετα δικαιολογητικά και στοιχεία που απαιτούνται από τις διατάξεις του ν. 4178/2013. **Κατά τα λοιπά, και για τις ανωτέρω αυθαίρετες κατασκευές, οι συνέπειες της υπαγωγής ρυθμίζονται αποκλειστικά από τον ν. 4178/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4014/2011 που κρίθηκαν αντισυνταγματικές.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./15.6.2012 «Δήλωσης ένταξης Ν.4014/2011» (με αριθμό πρωτ.), β) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./30.10.2013 «Δήλωσης ένταξης Ν.4178/2013» και γ) τα υπ' αριθμ./11.7.2012,/17.6.2013 και/4.11.2014 αποδεικτικά καταβολής του τέλους υπαγωγής (παραβόλου), του ενιαίου ειδικού προστίμου και του ποσοστού ανταπόδοσης, αντίστοιχα, στην Εθνική Τράπεζα, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων της στις διατάξεις του ν. 4014/2011 στις 15.6.2012 και κατέβαλε το σχετικό τέλος υπαγωγής (παραβόλο) στις 11.7.2012. Το ύψος του ενιαίου ειδικού προστίμου που είχε υποχρέωση να καταβάλει καθορίστηκε, με έκπτωση 20% λόγω εφάπαξ πληρωμής, στις 31.7.2012 στο ποσό € 137.561,44, ποσό το οποίο έπρεπε, κατ' εφαρμογή της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, να καταβληθεί εντός μηνός, δηλαδή μέχρι τις 30.8.2012. Μέχρι τις 13.6.2013 η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί στην εξόφληση του εν λόγω ποσού, εξόφληση στην οποία τελικά προέβη στις 17.6.2013, οπότε και ολοκληρώθηκε η υπαγωγή στο ν. 4014/2011, σύμφωνα και με τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 25 της απόφασης). Εν συνεχεία, στις 30.10.2013 η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων της στις διατάξεις του ν. 4178/2013, οπότε και μεταφέρθηκαν όλα τα δεδομένα, τα στοιχεία, οι πληρωμές και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια που αφορούσαν στη δήλωση ένταξης στο ν. 4014/2011 σε νέα δήλωση ένταξης στο ν. 4178/2013. Τέλος, με την καταβολή του προβλεπόμενου ποσοστού ανταπόδοσης για τη λειτουργία και τη διαχείριση του πληροφοριακού συστήματος του Τεχνικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος (ΤΕΕ) στις 4.11.2014 ολοκληρώθηκε η διαδικασία υπαγωγής των ακινήτων στο ν. 4178/2013.

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με το δεύτερο κύριο λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τις προσβαλλόμενες πράξεις κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου επέβαλε για τις διαχειριστικές χρήσεις 2003-2010, δηλαδή «αναδρομικά» (κατά την έννοια του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013), ΕΦΑ υπολογιζόμενο επί των υπαχθέντων στο ν. 4178/2013 ακινήτων/αυθαίρετων κατασκευών της, γιατί κατά το άρθρο 24 παρ. 8 ν. 4178/2013 δεν οφείλεται αναδρομικά κανένας φόρος αναφορικά με αυθαίρετες κατασκευές που υπήχθησαν στο ν. 4178/2013 και μάλιστα ανεξαρτήτως της τυχόν έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου από τη φορολογική αρχή πριν την υπαγωγή των αυθαίρετων κατασκευών στο ν. 4178/2013 (εν προκειμένω, της υπ' αριθμ./16.11.2012 αρχικής εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών, που εκδόθηκε πριν τις 4.11.2014, ημερομηνία ολοκλήρωσης της υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων/αυθαίρετων κατασκευών της στο ν. 4178/2013). Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας, κατά τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διάταξης του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013, προκειμένου να επέλθει η έννομη συνέπεια (μη οφειλή αναδρομικά οποιουδήποτε φόρου), είναι η εξαίρεση των αυθαίρετων κατασκευών και αλλαγών χρήσεων προ της 28.7.2011 από την επιβολή κυρώσεων με βάση τις διατάξεις είτε του ν. 4178/2013 είτε του ν. 4014/2011, με άλλα λόγια και κατά την ταυτόσημη διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 11 ν. 4014/2011 και του άρθρου 24 παρ. 4 ν. 4178/2013 η μη επιβολή προστίμων ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλων κυρώσεων, η οποία (μη επιβολή) με τη σειρά της προϋποθέτει, κατά το ταυτόσημο πραγματικό της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 11 ν. 4014/2011 και του άρθρου 24 παρ. 4 ν. 4178/2013, την εμπρόθεσμη εξόφληση όλων των δόσεων καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 18 παρ. 1 ν. 4178/2013 ή προβλεπόταν από το άρθρο 24 παρ. 6 ν. 4014/2011. Στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./15.6.2012 «Δήλωσης ένταξης Ν.4014/2011» (με αριθμό πρωτ.), β) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./30.10.2013 «Δήλωσης ένταξης Ν.4178/2013» και γ) τα υπ' αριθμ./11.7.2012,/17.6.2013 και/4.11.2014 αποδεικτικά καταβολής του τέλους υπαγωγής (παραβόλου), του ενιαίου ειδικού προστίμου και του ποσοστού ανταπόδοσης, αντίστοιχα, στην Εθνική Τράπεζα, η προσφεύγουσα δεν εξόφλησε μεν εμπροθέσμως, **υπό το πρίσμα του ν. 4014/2011**, το συνολικό ποσό του ενιαίου ειδικού προστίμου, δεδομένου ότι αυτό έπρεπε, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, να καταβληθεί μέχρι τις 30.8.2012, ενώ η προσφεύγουσα προέβη τελικά στην εξόφλησή του στις 17.6.2013. Η εξόφληση όμως αυτή, **τελικά και υπό το πρίσμα του ν. 4178/2013**, θα πρέπει να θεωρηθεί **εμπρόθεσμη**, αφού, κατά την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του

Συμβουλίου της Επικρατείας, για τις αυθαίρετες κατασκευές, για τις οποίες έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 4014/2011, υπό την έννοια ότι έχουν υποβληθεί όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και έχει καταβληθεί το σύνολο του οφειλόμενου ενιαίου ειδικού προστίμου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, και οι οποίες εντάσσονται στη ρύθμιση του ν. 4178/2013, όπως επίσης συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, οι συνέπειες της υπαγωγής ρυθμίζονται αποκλειστικά από το ν. 4178/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4014/2011 που κρίθηκαν αντισυνταγματικές (σκέψη 25 της απόφασης), και συνεπώς, αφού κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ένταξης στο ν. 4178/2013 (30.10.2013) η προσφεύγουσα είχε ήδη εξοφλήσει (και επομένως εμπρόθεσμα, υπό το καθεστώς του ν. 4178/2013) το σύνολο του ενιαίου ειδικού προστίμου, τα κρίσιμα υπαχθέντα στο ν. 4178/2013 ακίνητα/αυθαίρετες κατασκευές της εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις εφαρμοστέες, κατά την ως άνω υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διατάξεις του ν. 4178/2013 (άρθρο 24 παρ. 4 ν. 4178/2013) λόγω ακριβώς αυτής της εμπρόθεσμης εξόφλησης του ενιαίου ειδικού προστίμου, με αποτέλεσμα, αφού πληρούνται οι όροι του πραγματικού της εφαρμοστέας, κατά την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διάταξης του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013, να επέρχεται η έννομη συνέπεια της διάταξης αυτής, δηλαδή η μη οφειλή αναδρομικά οποιουδήποτε φόρου, και συνεπώς η επιβολή (καταλογισμός) των επίδικων ποσών ΕΦΑ και πρόσθετων φόρων λόγω μη υποβολής δηλώσεων για τα έτη 2003-2009 και λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης για το έτος 2010 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατά το μέρος που αφορά στα υπαχθέντα στο ν. 4178/2013 υπό κρίση ακίνητα της προσφεύγουσας, να παρίσταται μη νόμιμη. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ο δεύτερος κύριος λόγος, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τους επικουρικούς λόγους

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2010: «1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, **για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2010: «Α. Αγοραία αξία. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία

εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο. Β. Αντικειμενική αξία. 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών [...]. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) [...], β) [...], γ) **η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων [...]** Γ. Μικτό σύστημα. 1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. [...] β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού. 2. [...] 3. [...] 4. **Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.**» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2010: «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. Γ' της υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) ήδη εκδοθείσας, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 παρ. 2 ν. 1249/1982, Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον επικουρικό λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. νόμω και ουσία αβάσιμα έχει προσμετρήσει για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση αγροτεμαχίου και την αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησής του, αφού ρητά βεβαιώνεται από ιδιώτη μηχανικό ότι για το εν λόγω αγροτεμάχιο έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης και συνεπώς η αντικειμενική αξία του θα πρέπει να επανυπολογισθεί, χωρίς να ληφθεί υπόψη η αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησής του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η τυχόν εξάντληση του συντελεστή δόμησης θα πρέπει να τεκμηριώνεται από βεβαίωση ιδιώτη μηχανικού, η οποία θα πρέπει υποχρεωτικά να είναι θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα πράγματι προσκομίζει την από 12.7.2016 βεβαίωση του ιδιώτη μηχανικού, με την οποία ο τελευταίος βεβαιώνει ότι «*επί του αγροτεμαχίου επιφάνειας 191.939,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας Πορτοχελίου Ερμιονίδας του νομού Αργολίδος, όπως αναλυτικά αυτό περιγράφεται στο με αρ./16.06.1994 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Πειραιώς, ιδιοκτησίας των αλλοδαπών εταιρειών «.....» (νυν «.....» με ΑΜ:), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ:), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ:)* και «.....» (νυν «.....» με ΑΜ:) *δεν δύναται να πραγματοποιηθεί με βάση τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, νέα δόμηση (εν ή εν μέρει), καθότι ο προβλεπόμενος στην περίπτωση αυτή συντελεστής*

δόμησης έχει εξαντληθεί στα τετραγωνικά μέτρα (επιφάνεια) της ήδη κείμενης επί του ως άνω αγροτεμαχίου οικοδομής, όπως αυτή νομιμοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του ν. 4178/2013.» Πλην όμως η βεβαίωση αυτή δεν είναι θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία, όπως ρητά απαιτείται από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει δεκτή προς απόδειξη της εξάντλησης του συντελεστή δόμησης για το υπό κρίση ακίνητο. Για το λόγο αυτό, ο έβδομος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα ο επικουρικός λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με της παρ. 2 του άρθρου 41 του ν.1249/1982 , με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων», προβλέπεται ότι

«2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες.

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με τη εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 2και 5 της ΠΟΛ.1310/30.12.1998 με θέμα «Προσδιορισμός της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού», : «2. Αγροί μονοετούς καλλιέργειας είναι οι εκτάσεις που καλλιεργούνται με ετήσια φυτά, καθώς και εκείνες που καλλιεργούνται με τριφύλλι, φράουλες, αγκινάρες και σπαράγγια. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται και οι τεχνητοί (δηλαδή χωρίς φυσική - αυτοφυή βλάστηση, αλλά καλλιεργούμενοι με σπορά νομευτικών φυτών) βοσκότοποι, καθώς και οι εκτάσεις που βρίσκονται εντός καλλιεργούμενων περιοχών, αλλά έχουν παραμείνει ακαλλιεργήτες. Στην ίδια κατηγορία υπάγεται και το έδαφος των θερμοκηπίων, όμως η αξία της κατασκευής του θερμοκηπίου υπολογίζεται πρόσθετα με ειδικό φύλλο υπολογισμού. 5. Βοσκότοπος είναι η έκταση που, κατά το μεγαλύτερο μέρος, τα χαρακτηριστικά της δείχνουν ότι δεν καλλιεργήθηκε ποτέ, που μπορεί να περιλαμβάνει και πολύ επικλινή - βραχώδη εδάφη και καλύπτεται από φυσική βλάστηση βοσκοφυτών ή νομευτικών φυτών. Στους βοσκότοπους υπάγονται και τα χέρσα, δηλαδή εκτάσεις επικλινείς, βραχώδεις, διαβρωμένες, με ή χωρίς θαμνώδη βλάστηση, που δεν μπορούν να αποδοθούν στην καλλιέργεια, καθώς επίσης και οι χωματερές απόθεσης απορριμμάτων.»

Ακόμα από τις επεξηγηματικές οδηγίες του Ε9, της παρ.3 του με Αρ.Πρωτ.: 1025108/84/0013 ΠΟΛ. 1047/ Αθήνα, 10 Μαρτίου 2005 εγγράφου του Υπ. Οικ. με θέμα «Συμπληρωματικές οδηγίες για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) έτους 2005.», που αφορούν και το τέλος υπολογισμού Φ.Π., προβλέφθηκε ότι «3. Αγροί Μονοετούς Καλλιέργειας (Στήλη 10): Αγροί μονοετούς καλλιέργειας θεωρούνται οι εκτάσεις που συνήθως καλλιεργούνται με ετήσια φυτά ή καλύπτονται από θερμοκήπια ή αποτελούν τεχνητούς βοσκότοπους (δηλ. χωρίς φυσική-αυτοφυή βλάστηση, που καλλιεργούνται με σπορά νομευτικών φυτών).

ΠΡΟΣΟΧΗ: Εκτάσεις που βρίσκονται εντός καλλιεργούμενων περιοχών, μπορούν να καλλιεργηθούν αλλά έχουν παραμείνει ακαλλιέργητες, αναγράφονται στη στήλη αυτή.»

Επειδή τα αγροτεμάχια που αποκτήθηκαν με τα με αρ. και/9-5-2003 συμβόλαια της συμβολαιογράφου Πειραιά» αποτελούν επιμέρους αγροτεμάχια ευρύτερης έκτασης στην θέση της Κοινότητας Πορτοχελίου του Δήμου Κρανιδίου του Νομού Αργολίδας, προσδιορίζονται στα συμβόλαια (σελ 26 και 10 αντίστοιχα) ως «αγροτεμάχια που βρίσκονται σε καθαρά αγροτική περιοχή», νοουμένης της αγροτικής περιοχής ως γεωργικά καλλιεργησίμων εκτάσεων και όχι ως βοσκοτόπια. Επειδή όπως άλλωστε προκύπτει και από την με αρ. πρωτ./14-4-2000 πράξη Χαρακτηρισμού έκτασης του διευθυντή Δασών Αργολίδας, ο οποίος κατόπιν αίτησης του, που προσδιορίζει την μη δασική έκταση της ευρύτερης έκτασης 40.851τμ στην περιοχή «..... –» της Κοινότητας Πορτοχελίου του Δήμου Κρανιδίου ως γεωργικά καλλιεργούμενη έκταση και όχι ως βοσκότοπο που χαρακτηρίζεται μια έκταση η οποία όχι μόνον ποτέ δεν καλλιεργήθηκε, αλλά δεν δύναται να αποδοθεί σε καλλιέργεια.

Επειδή κατά τα ανωτέρω, ορθά χαρακτηρίστηκαν τα αγροτεμάχια των με αρ. και/9-5-2003 συμβολαίων της συμβολαιογράφου Πειραιά ως «μονοετούς καλλιέργειας αγροτεμάχια» και ορθά προσδιορίστηκε η αξία τους από την Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, πρέπει να υπολογιστεί Ειδικός Φόρος Ακίνητων ετών 2003 έως 2010 για την αξία των αγροτεμαχίων, πλέον την αξία των δηλωθέντων κτισμάτων ως εξής:

ΕΦΑ 2003

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2003	ΑΞΙΑ ΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣ ΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
-------------------------	----------------	--------------	----------	----------------	----------------	---------	-----------------------------------	--

ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,00	1.342.938,18	1.342.938,18	4538,00	40288,15	40288,15	35750,15	42900,17
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	157241,81	0,00	0,00	4717,25	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,00	1500179,99	1342938,18	4538,00	45005,40	40288,15	35750,15	42900,17
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							78650,32	

ΕΦΑ 2004

ΑΚΙΝΗΤΑ 1- 1-2004	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣ ΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,06	1.515.201,12	1.515.201,12	4538,01	45456,03	45456,03	40918,02	49101,63
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	157241,81	0,00	0,00	4717,25	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,06	1672442,93	1515201,12	4538,01	50173,29	45456,03	40918,02	49101,63
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							90019,65	

ΕΦΑ 2005

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2005	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,06	1.515.201,12	1.515.201,12	4538,01	45456,03	45456,03	40918,02	49101,63
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	146601,27	0,00	0,00	4398,04	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,06	1661802,39	1515201,12	4538,01	49854,07	45456,03	40918,02	49101,63
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							90019,65	

ΕΦΑ 2006

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2006	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,06	1.515.201,12	1.515.201,12	4538,01	45456,03	45456,03	40918,02	49101,63
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	146601,27	0,00	0,00	4398,04	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,06	1661802,39	1515201,12	4538,01	49854,07	45456,03	40918,02	49101,63
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							90019,65	

ΕΦΑ 2007

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2007	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,06	1.515.201,12	1.515.201,12	4538,01	45456,03	45456,03	40918,02	49101,63
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	146601,27	0,00	0,00	4398,04	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,06	1661802,39	1515201,12	4538,01	49854,07	45456,03	40918,02	49101,63
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							90019,65	

ΕΦΑ 2008

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2008	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,06	2.160.201,16	2.160.201,16	4538,01	64806,03	64806,03	60268,02	72321,63
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	203600,12	0,00	0,00	6108,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,06	2363801,28	2160201,16	4538,01	70914,04	64806,03	60268,02	72321,63
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							132589,65	

ΕΦΑ 2009

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2009	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	151267,06	3.126.758,17	3.126.758,17	4538,01	93802,75	93802,75	89264,74	107117,68
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	0,00	203600,12	0,00	0,00	6108,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	151267,06	3330358,29	3126758,17	4538,01	99910,75	93802,75	89264,74	107117,68
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							196382,42	

ΕΦΑ 2010

ΑΚΙΝΗΤΑ 1-1-2010	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΕΔ	ΕΦΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΦΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΦΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 1 & 2Ν.2523/1997 (ως έλεγχος)
ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ	2993975,35	3.126.758,17	3.126.758,17	449096,30	469013,73	469013,73	19917,42	23900,91
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	94011,60	188105,17	94011,60	14101,74	28215,78	14101,74	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	3087986,95	3314863,34	3220769,77	463198,04	497229,50	483115,47	19917,42	23900,91
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ							43818,33	

Επειδή οι υπόλοιποι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου και στις αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 13.07.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτων με την επωνυμία «.....» (πρώην «.....»), με έδρα στη Λευκωσία της Κύπρου και με δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα επί της οδού, Π. Φάληρο, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς τον μη επιπλέον καταλογισμό στη δηλωθείσα αξία που επιβάλλεται Ειδικός Φόρος Ακινήτων, της αξίας των κτισμάτων που υπήχθησαν στις διατάξεις του ν.4178/2013 και την απόρριψή της για όλους τους άλλους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Αριθμός πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου ελέγχου	Ποσό διαφοράς φόρου Δ.Ε.Δ.	Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 (ως έλεγχος 120%)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1259/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2003	40.467,40 €	35.750,15 €	42.900,17 €	78.650,32 €
1260/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2004	45.635,28 €	40.918,02 €	49.101,63 €	90.019,65 €
1261/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2005	45.316,06 €	40.918,02 €	49.101,63 €	90.019,65 €
1262/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2006	45.316,06 €	40.918,02 €	49.101,63 €	90.019,65 €

1263/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2007	45.316,06 €	40.918,02 €	49.101,63 €	90.019,65 €
1264/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2008	66.376,03 €	60.268,02 €	72.321,63 €	132.589,65 €
1265/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2009	95.372,74 €	89.264,74 €	107.117,68 €	196.382,42 €
1266/30-5-2016	Ε.Φ.Α.	01/01/2010	34.031,46 €	19.917,42 €	23.900,91 €	43.818,33 €
ΣΥΝΟΛΑ				368.872,41 €	442.646,91 €	811.519,32 €

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).