



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 1164

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/νση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «...» (παρούσα επωνυμία λόγω συγχώνευσης: ...), ΑΦΜ ..., και τα υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/...2017 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/...2017 συμπληρωματικά σημειώματα επί της υπ' αριθ. πρωτ. .../...2017 ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των υπ' αριθ.:

α) .../...2016, .../...2016, .../...2016, .../...2016 και .../...2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για

ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 αντίστοιχα,

β) .../...2016, .../...2016 και .../...2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 αντίστοιχα,

γ) .../...2016, .../...2016, .../...2016, .../...2016, .../...2016 και .../...2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.: α) .../...2016, .../...2016, .../...2016, .../...2016 και .../...2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 αντίστοιχα, β) .../...2016, .../...2016 και .../...2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 αντίστοιχα, γ) .../...2016, .../...2016, .../...2016, .../...2016, .../...2016 και .../...2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ...2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «...» (παρούσα επωνυμία λόγω συγχώνευσης: ...), ΑΦΜ ..., και των υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/...2017 και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2017 ΕΜΠ/...2017 συμπληρωματικών σημειωμάτων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.862,86 €, πλέον 3.435,43 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 6.298,29 €.

Με την υπ' αρ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.700,15 €, πλέον 3.240,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 5.940,33 €.

Με την υπ' αρ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 13.500,73 €, πλέον 16.200,87 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 29.701,60 €.

Με την υπ' αρ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 13.500,73 €, πλέον 16.200,87 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 29.701,60 €.

Με την υπ' αρ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 13.500,73 €, πλέον 16.200,87 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 29.701,60 €.

Με την υπ' αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 540,03 €, πλέον 648,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 1.188,07 €.

Με την υπ' αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 540,03 €, πλέον 648,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 1.188,07 €.

Με την υπ' αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 540,03 €, πλέον 648,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 1.188,07 €.

Με την υπ' αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 501,40 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 60,17 €, πλέον 673,88 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 1.235,45 €.

Με την υπ' αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 820,08 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 98,41 € πλέον 1.102,19 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 2.020,68 €.

Με την υπ' αρ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 773,59 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο

ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 92,83 €, πλέον 1.039,70 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 1.906,12 €.

Με την υπ' αρ. ..../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 742,65 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 92,83 €, πλέον 1.002,58 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 1.838,06 €.

Με την υπ' αρ. ..../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 618,87 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 92,83 €, πλέον 854,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 1.565,74 €.

Με την υπ' αρ. .../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 618,87 €, συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 92,83 €, πλέον 711,70 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 1.423,40 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε:

α) Όσον αφορά το Ειδικό Φόρο επί των Ακινήτων, λόγω μη υποβολής των δηλώσεων από την προσφεύγουσα, ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

β) Όσον αφορά το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, λόγω μη υποβολής των δηλώσεων από την προσφεύγουσα, ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

γ) Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, λόγω μη δήλωσης τεκμαρτού εισοδήματος από την προσφεύγουσα λόγω παραχώρησης των ακινήτων της προς χρησιμοποίηση με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα.

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

1) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

- Όσον αφορά στην κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων, ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι αυτή συντελέστηκε στις ....2016. Κατ' επέκταση εκδίδοντας τις οριστικές πράξεις στις ....2016, η φορολογική αρχή της αποστέρησε την προβλεπόμενη κατ' άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 εικοσαήμερη προθεσμία υποβολής έγγραφων απόψεων, καθώς έλαβε γνώση αυτών στις ....2016.
- Η φορολογική αρχή γνώριζε την τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της στη Δανία, επομένως δεν συνέτρεχε κανένας λόγος για την μη κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων δια συστημένης επιστολής κατά τα προβλεπόμενα στον Κ.Φ.Δ.. Εν προκειμένω, οι προσωρινές πράξεις στάλθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ....

στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών με την υπ' αριθ. πρωτ. .../...2016 παραγγελία επίδοσης, προκειμένου να της επιδοθούν. Εν συνεχεία, το Υπουργείο Εξωτερικών, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΑΠ. Φ. 235/ΑΣ ... ..2016 έγγραφό του, απέστειλε αυτές στην Πρεσβεία της Ελλάδος στην .... Τέλος, η πρεσβεία της Ελλάδος απέστειλε τις προσωρινές πράξεις μέσω ταχυδρομείου, όπως τούτο προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ. .../...-2016 αποδεικτικό αποστολής που επικαλείται ο έλεγχος, τις οποίες παρέλαβε στις ....2016.

- 2) Ο έλεγχος όλως εσφαλμένα εφάρμοσε το άρθρο 15 παρ. 1 του ν. 3091/2002, καθώς συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 15 παρ. 3 περιπτ. β' του ν. 3091/2002 εξαίρεσης από την καταβολή του Ε.Φ.Α.. Σημειωτέο δε ότι, οι εξαιρούμενες του Ε.Φ.Α. εταιρείες κατά το άρθρο 15 παρ. 3 περ. α', β', γ' του ν. 3091/2002, δεν υπόκεινται σε υποχρέωση υποβολής δήλωσης και ότι φυσικά σε κάθε περίπτωση η εξαίρεσή τους δεν εξαρτάται από την υποβολή δήλωσης ούτε από την προηγούμενη έκδοση σχετικού απαλλακτικού πιστοποιητικού από τη Δ.Ο.Υ.. Επομένως, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης για τα έτη 2008-2012, διότι άλλωστε δεν εμπίπτει σε καμία εκ των περιπτώσεων του άρθρου 17 παρ. 3 του ν. 3091/2002.
- 3) Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας και της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας.
- 4) Η πρόβλεψη για κατοχή αποκλειστικά και μόνο Ελληνικού Α.Φ.Μ. χωρίς δυνατότητα κάλυψης της εν λόγω προϋπόθεσης από κατοχή αντίστοιχου φορολογικού αριθμού χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.
- 5) Παράβαση του άρθρου 102 του Ν. 4446/22.12.2016. Αίτηση υπαγωγής στην υπό κρίση διάταξη.
- 6) Εσφαλμένη ερμηνεία ή άλλως πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 2238/1994. Ο έλεγχος λανθασμένα προέβη σε καταλογισμό φόρου εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων για τα οικονομικά έτη 2009-2013 σε ποσοστό 3,5% επί της αξίας αυτών.
- 7) Εσφαλμένη εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή από τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 του ν. 3842/2010 αντί αυτού της παρ. 3 περιπτ. α' της ίδιας διάταξης. Εφόσον κριθεί ότι ορθά καταλογίστηκε εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση. Θα πρέπει να υπολογιστεί κατ' ακολουθίαν ο Φ.Α.Π. με μειωμένο συντελεστή 1 τοις χιλίοις.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. 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. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των

εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει

εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφασή του καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. Δ' περ. 9 της ΠΟΛ. 1249/01.12.2014 ορίζεται ότι: «**Δ.** Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: **9.** Αν η διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας εκείνου τον οποίο αφορά η επίδοση, του νόμιμου αντιπροσώπου και του δικαστικού πληρεξουσίου του, η οποία έχει δηλωθεί, βρίσκεται στην αλλοδαπή, η επίδοση προς αυτούς, αν δεν υπάρχει αντίκλητος, γίνεται με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στον Υπουργό Εξωτερικών ή στον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, ο οποίος οφείλει να το παραδώσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, σε εκείνον που αφορά η επίδοση, με έγγραφη απόδειξη, την οποία και υποχρεούται να διαβιβάσει στην αρχή που εξέδωσε την πράξη.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 της ΠΟΛ. 1283/30-12-2013 ορίζεται ότι: «**1.** Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι: «**1.** Αν η διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας εκείνου τον οποίο αφορά η επίδοση, του νόμιμου αντιπροσώπου και του δικαστικού πληρεξουσίου του, η οποία έχει δηλωθεί, βρίσκεται στην αλλοδαπή, η επίδοση προς αυτούς, αν δεν υπάρχει αντίκλητος, γίνεται με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στον Υπουργό Εξωτερικών ή στον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, ο οποίος οφείλει να το παραδώσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, σε εκείνον που αφορά η επίδοση, με έγγραφη απόδειξη, την οποία και υποχρεούται να διαβιβάσει στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 περ. δ' του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «**2.** Η επίδοση θεωρείται ότι συντελέστηκε: **δ)** στην περίπτωση του άρθρου 54, από το χρόνο της παράδοσης του εγγράφου στο Υπουργείο Εξωτερικών.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας που υπήρχε στο μητρώο απεβίωσε ήδη από τις .../2013 και η προσφεύγουσα έως το πέρας του ελέγχου δεν όρισε νέο φορολογικό εκπρόσωπο, ως όφειλε, βάσει του άρθρου 8 του ν. 4174/2013, δήλωση στην οποία προέβη στις ...2017 (αρ. δήλωσης ...).

Με δεδομένο λοιπόν ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δηλώσει νόμιμο εκπρόσωπο στην Ελλάδα προκειμένου να λαμβάνει την αλληλογραφία της και να την εκπροσωπεί στις φορολογικές αρχές, η Δ.Ο.Υ. ... προέβη στην επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως αναλύονται ανωτέρω, βάσει των οποίων η επίδοση του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων θεωρείται ότι συντελέστηκε από το χρόνο της

παράδοσης του εγγράφου στο Υπουργείο Εξωτερικών, ήτοι το αργότερο στις ....2016 (ημερομηνία εισερχομένου εγγράφου παραγγελίας επίδοσης προσωρινών πράξεων και σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. .... στο Υπουργείο Εξωτερικών).

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών ως είχε τη δυνατότητα, ούτε έως την ....2016, ημερομηνία κατά την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις της παρούσας προσφυγής **αλλά και ούτε έως την επίδοση των οριστικών αποτελεσμάτων, η οποία θεωρείται ότι συντελέστηκε από το χρόνο της παράδοσης του εγγράφου στο Υπουργείο Εξωτερικών, ήτοι το αργότερο στις .....2016** (ημερομηνία εισερχομένου εγγράφου επίδοσης οριστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... στο Υπουργείο Εξωτερικών) συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσία αβάσιμος.

### **Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τα έτη 2008 και 2009, ορίζεται ότι: «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. ... 3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 οι εξής κατηγορίες επιχειρήσεων, 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,

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,

... 5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2003 (Φ.Ε.Κ. Β' 1827/08.12.2003) ορίζεται ότι μεταξύ των δικαιολογητικών που απαιτούνται για την εξαίρεση εταιρειών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων είναι επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού με τις τροποποιήσεις του κατά περίπτωση, σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, αν η εταιρεία δηλώνει τις ονομαστικές μετοχές της μέχρι φυσικού προσώπου ή τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκει το σύνολο των μεριδίων ή μερίδων της, καθώς και δήλωση με κάθε πρόσφορο τρόπο των φυσικών προσώπων των εταιρειών που συμμετέχουν.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τα έτη 2010, 2011 και 2012, ορίζεται ότι: «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. ... 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. ... 5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1093/2010 ορίζεται ότι μεταξύ των δικαιολογητικών που απαιτούνται για την εξαίρεση εταιρειών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των περιπτώσεων α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15 είναι α) ... Εάν πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος - Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους - Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002. Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που τυγχάνουν των απαλλαγών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που τυγχάνει της απαλλαγής. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών είναι ονομαστικές και ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών από νομικό πρόσωπο να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις ανώνυμες εταιρείες.

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

3) Οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες που συμμετέχουν στις προσωπικές εταιρείες. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 του ν. 4446/2016, το οποίο αντικατέστησε την παρ.8 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, ορίζεται ότι: «8. Οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες εταιρειών με καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - οι οποίες είχαν αποκτήσει ακίνητα μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου 2009, υπό την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα ήταν, κατά το χρόνο φορολογίας, φορολογικοί κάτοικοι κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου του κράτους αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται εφόσον τα πρόσωπα αυτά απέκτησαν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μετά το χρόνο φορολογίας και σε κάθε περίπτωση εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για υποθέσεις οι οποίες κατά την κατάθεση του παρόντος είναι εκκρεμείς ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή ενδίκου μέσου. Επίσης, εφαρμόζονται και για υποθέσεις για τις οποίες κατά την κατάθεση του παρόντος οι σχετικές πράξεις έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί, οπότε και τροποποιούνται με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε. Για τη χορήγηση της εξαίρεσης στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης του αριθμού φορολογικού μητρώου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1004/04.01.2017, με την οποία κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 4446/2016, ορίζεται ότι: «**A.** Από την παράγραφο 1 του άρθρου 102, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 8 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, προκύπτει ότι οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ισχύουν ακόμα και όταν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών δεν είχαν αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μέχρι τον χρόνο φορολογίας, με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Οι εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΟΕ και Ε.Ε. ) έχουν καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.), εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

2. Οι ανωτέρω εταιρείες είχαν αποκτήσει ακίνητα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009.

3. Τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες των ανωτέρω εταιρειών ήταν, κατά τον χρόνο φορολογίας, φορολογικοί κάτοικοι κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.), εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου του κράτους αυτού.

4. Τα φυσικά πρόσωπα έχουν αποκτήσει ή αποκτούν αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) στην Ελλάδα μετά τον χρόνο φορολογίας και το αργότερο εντός μηνός από τη δημοσίευση του ν.4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η οποία (δημοσίευση) έγινε στις 22-12-2016.

**Β.** Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του κοινοποιούμενου άρθρου η προαναφερόμενη ρύθμιση εφαρμόζεται και στις υποθέσεις, οι οποίες κατά την κατάθεση του ν.4446/2016 στη Βουλή των Ελλήνων, ήτοι την ....-2016, ήταν εκκρεμείς ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Διοικητικών Δικαστηρίων καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμούσε η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή ενδίκου μέσου. Επίσης εφαρμόζεται και σε υποθέσεις για τις οποίες οι σχετικές πράξεις είχαν εκδοθεί άλλα δεν είχαν κοινοποιηθεί μέχρι την ....-2016, οπότε σε αυτές τις περιπτώσεις οι εκδοθείσες πράξεις τροποποιούνται με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε.

Σύμφωνα με την ίδια παράγραφο, για τη χορήγηση της εξαίρεσης επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, δηλαδή 2.500 ευρώ, για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1056/19.04.2017 ορίζεται ότι για την εξαίρεση από την καταβολή του φόρου των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της περίπτωσης β) της παραγράφου 3 άρθρου 15, 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, τηρούνται και επιδεικνύονται ή προσκομίζονται κατά περίπτωση:

**α)** Πρωτότυπα ή επικυρωμένα αντίγραφα του συστατικού εγγράφου ή του καταστατικού και του βιβλίου μετόχων.

**β) i.** Βεβαίωση οποιασδήποτε δημόσιας αρχής του κράτους έδρας της εταιρείας, από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται από το νόμο καταχώρηση των μετοχών σε μητρώο θεματοφύλακα, προσκομίζεται βεβαίωση αυτού.

Αποδεκτό για τη χορήγηση της εξαιρέσης δικαιολογητικό είναι οποιοδήποτε έγγραφο (βεβαίωση, πιστοποιητικό, απόσπασμα κ.λπ.) δημόσιας αρχής, από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.

**ii.** Εάν δεν υπάρχει τέτοια αρχή ή αν η αρχή που υπάρχει δεν εκδίδει τη βεβαίωση της ανωτέρω περίπτωσης **i**, υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας ή της κάθε εταιρείας, η οποία συμμετέχει στη σύνθεση της ιδιοκτήτριας εταιρείας, για τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες αυτών, καθώς και για το ότι δεν είναι δυνατή η έκδοση βεβαίωσης από δημόσια αρχή.

**γ)** Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ή οποιοδήποτε άλλο φορολογικό έγγραφο, από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη Α.Φ.Μ. την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες.

Ειδικά, για την εξαίρεση της παραγράφου 8 του άρθρου 15, απαιτούνται επιπλέον και τα εξής δικαιολογητικά:

**i.** Ο τίτλος απόκτησης ακινήτου, από τον οποίο να προκύπτει ότι το ακίνητο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009.

**ii.** Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας καθώς και βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στη χώρα φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι το φυσικό πρόσωπο είχε Α.Φ.Μ. πριν το έτος 2010.

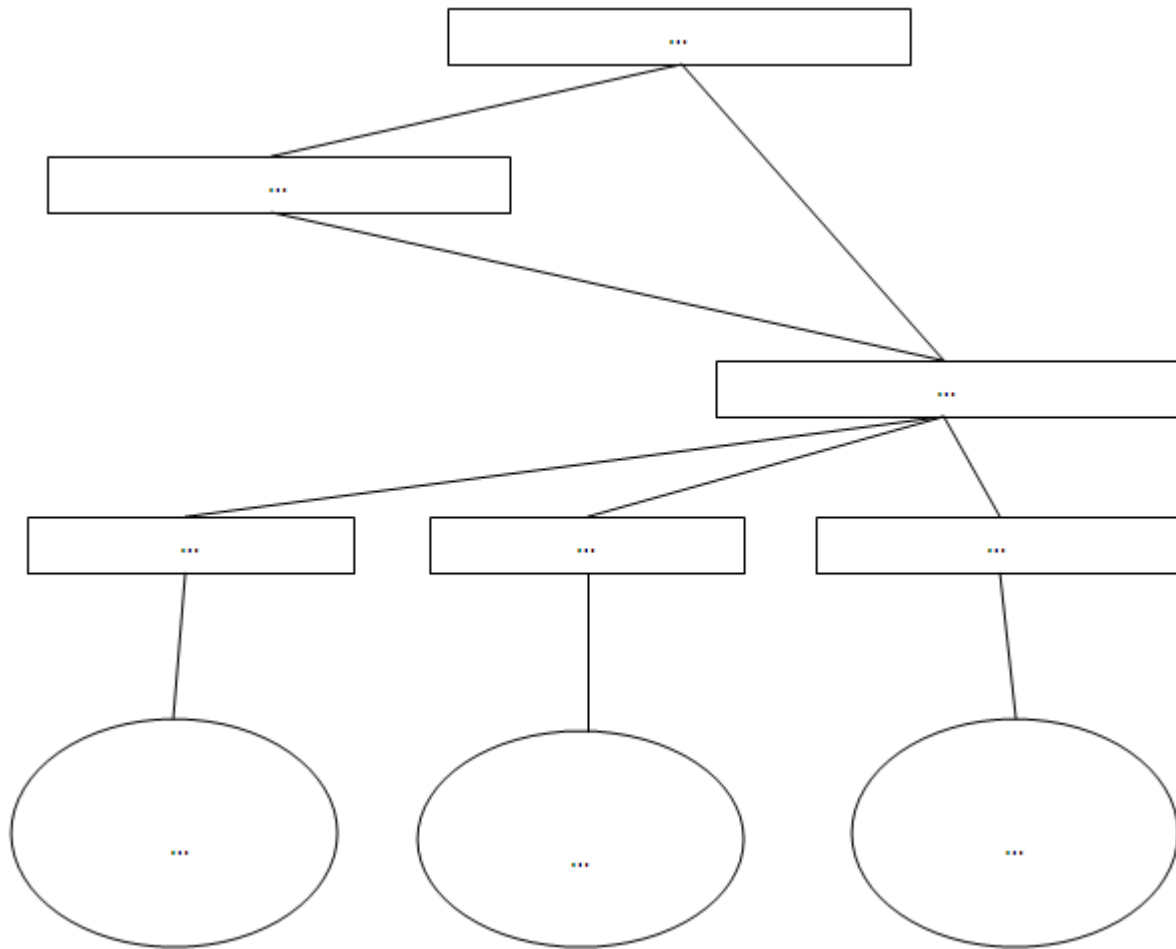
**iii.** Βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στην Ελλάδα των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι ο Α.Φ.Μ. αποκτήθηκε μέχρι και την 22α Ιανουαρίου 2017.

**iv.** Φωτοαντίγραφο της πράξης επιβολής του προστίμου 2.500 (δυόμιση χιλιάδων) ευρώ από τον αρμόδιο προϊστάμενο απόδοσης Α.Φ.Μ. για κάθε φυσικό πρόσωπο και για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης φορολογικού μητρώου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 102 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α').

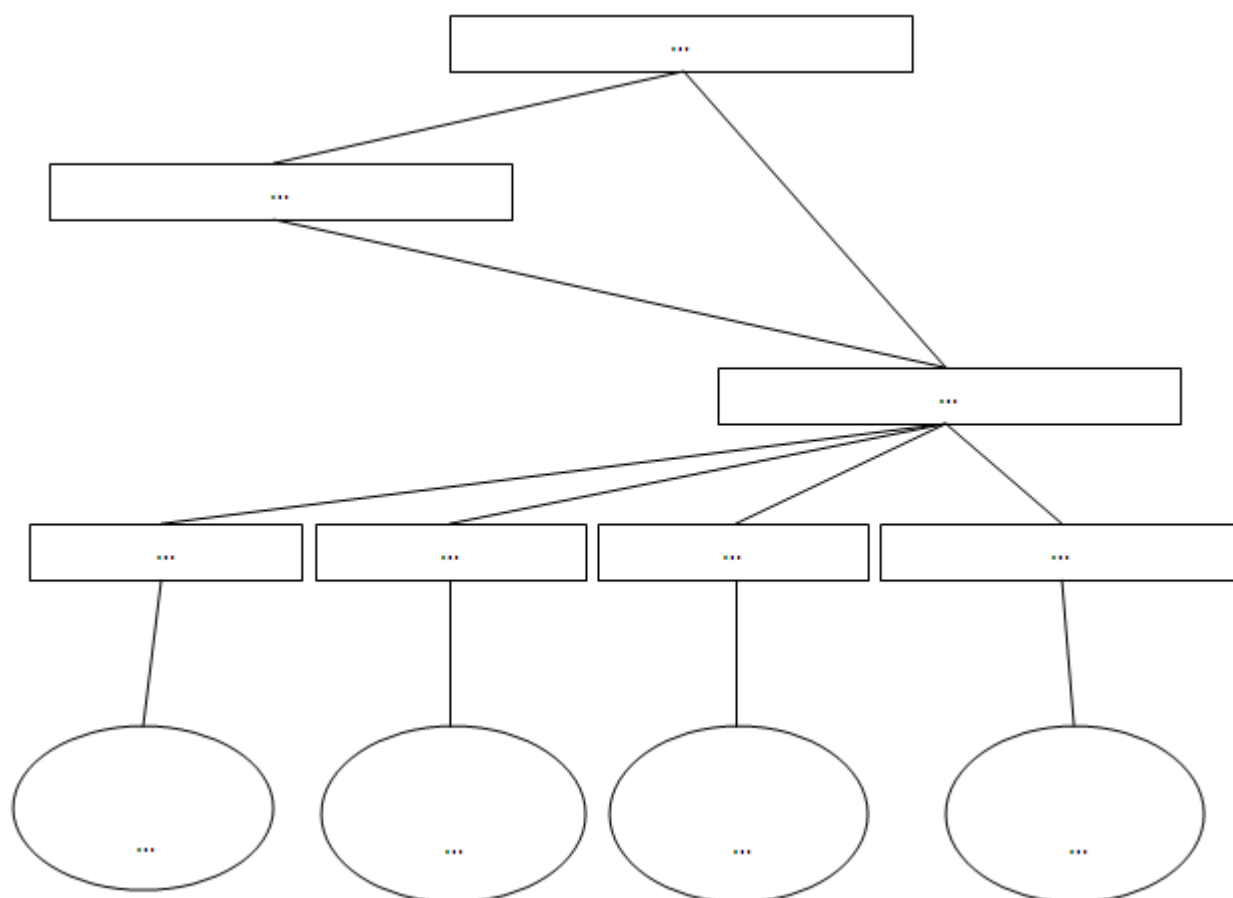
**δ)** Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών ανήκει σε άλλη εταιρεία/εταιρείες, για τις συμμετέχουσες εταιρείες πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων **α)**, **β)** και **γ)** της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, κατά περίπτωση, και οι εξαιρούμενες εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν τα ως άνω υπό στοιχεία **α)**, **β)** και **γ)** δικαιολογητικά και για την εταιρεία/εταιρείες, οι οποίες συμμετέχουν σε αυτές.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει, ότι κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, οι ονομαστικές μετοχές των ανωνύμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν εξ ολοκλήρου σε φυσικά πρόσωπα ή, σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των ονομαστικών μετοχών, των εταιρικών μεριδίων ή των εταιρικών μερίδων των εταιρειών αυτών από άλλη εταιρεία/εταιρείες, πρέπει να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες των εταιρειών αυτών και ότι τα φυσικά αυτά πρόσωπα διαθέτουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η εταιρική σύνθεση της προσφεύγουσας κατά τους χρόνους φορολογίας 01.01.2008 και 01.01.2009 ήταν η εξής:



**Επειδή**, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η εταιρική σύνθεση της προσφεύγουσας κατά τους χρόνους φορολογίας 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν η εξής:



**Επειδή**, τόσο η προσφεύγουσα όσο και οι εταιρίες που κατέχουν το εταιρικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας έχουν καταστατική έδρα σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (...).

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν τα κάτωθι δικαιολογητικά, τα οποία φέρουν θεώρηση με την επισήμειωση της Χάγης:

- Μητρώο μετόχων των:
  - α) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ....., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι 125.000,00 ... εκ των οποίων 83.333,00 κατέχει η «...» και 41.667,00 η «...»,
  - β) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ....., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 το κατέχει όλο η «...»,
  - γ) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ....., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2008 και 01.01.2009, είναι 200.000 ... εκ

των οποίων 66.666,66 κατέχει η «...», 66.666,66 η «...» και 66.666,66 η «...», και το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι 200.000 ... εκ των οποίων 20.000,00 κατέχει η «...», 56.000,00 η «...», 56.000,00 η «...» και 68.000,00 η «...»,

δ) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι 125.000,00 ... τις οποίες κατέχει όλες ο «...»,

ε) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι 125.000,00 ... τις οποίες κατέχει όλες ο «...»,

στ) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι 200.000,00 ... τις οποίες κατέχει όλες ο «...»,

ζ) «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από το οποίο προκύπτει ότι το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο την 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι 125.000,00 ... τις οποίες κατέχει όλες ο «...»,

εκδοθέντα από το δικηγορικό γραφείο «...», σύμφωνα με τα δεδομένα που παρουσιάστηκαν σε αυτό.

- Βεβαιώσεις, εκδοθείσες το 2017, από το Μητρώο Εταιρειών ...:

α) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία την ...2014 λύθηκε μετά από συγχώνευση με την ... με αριθμό εμπορικού μητρώου ...,

β) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι μέτοχος της εταιρείας κατά 100% είναι η «...»,

γ) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι μέτοχοι της εταιρείας την 01.01.2008 και 01.01.2009 είναι οι «...», «...» και «...» και την 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 είναι οι «...», «...», «...» και «...»,

δ) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι μέτοχος της εταιρείας κατά 100% είναι ο «...»,

ε) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι μέτοχος της εταιρείας κατά 100% είναι ο «...»,

στ) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι μέτοχος της εταιρείας κατά 100% είναι ο «...»,

ζ) για την «...» με αριθμό εμπορικού μητρώου ..., από την οποία προκύπτει ότι μέτοχος της εταιρείας από 23.10.2009 κατά 100% είναι ο «...»,

- Καταστατικό των:

α) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ...,

β) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ...,



- γ) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ...,
- δ) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ..., νέα έδρα από ....2015 το ... της ...,
- ε) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ...,
- στ) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ...,
- ζ) «...», από το οποίο προκύπτει ότι έδρα της εταιρείας είναι το ... της ...,
- Βεβαιώσεις απόδοσης Α.Φ.Μ. την ....2017 από τη Δ.Ο.Υ. ... των:
    - α) ....., Α.Φ.Μ. ....,
    - β) ..., Α.Φ.Μ. ....,
    - γ) ..., Α.Φ.Μ. ....,
    - δ) ..., Α.Φ.Μ. ....,
  - Βεβαίωση του Μητρώου Εταιρειών της ... σύμφωνα με το οποίο:
    - α) το Δημόσιο Μετοχολόγιο Εταιρειών εφαρμόζεται με ημερομηνία έναρξης την 15 Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι εκείνη την ημερομηνία οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης είχαν οι ίδιες την υποχρέωση να καταγράφουν τους μετόχους τους,
    - β) το διοικούν όργανο της εταιρείας ήταν υπεύθυνο για να συντάσσει και να ενημερώνει το μετοχολόγιο,
    - γ) το Μητρώο Εταιρειών ... δεν μπορεί να εκδώσει μετοχολόγιο για οποιαδήποτε εταιρεία που να αφορά δημόσιο μετοχολόγιο από το 2008 έως και το 2012.
  - Υπεύθυνες δηλώσεις περί του μετοχολογίου των νόμιμων εκπρόσωπων των εταιρειών:
    - α) «...», από την οποία προκύπτει ότι οι μοναδικοί μέτοχοι της εταιρείας την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν οι «...» και «...»,
    - β) «...», από την οποία προκύπτει ότι ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν η «...»,
    - γ) «...», από την οποία προκύπτει ότι οι μοναδικοί μέτοχοι της εταιρείας την 01.01.2008 και 01.01.2009 ήταν οι «...», «...» και «...» και την 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν οι «.....», «...», «...» και «.....»,
    - δ) «...», από την οποία προκύπτει ότι ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν ο .....,
    - ε) «...», από την οποία προκύπτει ότι ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν ο .....,

στ) «...», από την οποία προκύπτει ότι ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν ο ....

ζ) «...», από την οποία προκύπτει ότι ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας την 01.01.2008, 01.01.2009, 01.01.2010, 01.01.2011 και 01.01.2012 ήταν ο .... οι οποίες παρέχονται λόγω του γεγονότος ότι το Μητρώο Εταιρειών της .... δεν δύναται να εκδώσει σχετικό πιστοποιητικό για τα προαναφερόμενα έτη, καθώς το Δημόσιο Μητρώο των Μετόχων τέθηκε σε λειτουργία την 15 Δεκεμβρίου 2014.

- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, ότι είναι υποκείμενοι στο φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τους νόμους που ισχύουν για τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στη Δανία για τα έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, από τη φορολογική αρχή της Δανίας των:
  - α) ..., με αριθμό μητρώου .....
  - β) ....., με αριθμό μητρώου ....
  - γ) ....., με αριθμό μητρώου .....
  - δ) ....., με αριθμό μητρώου .....
- Η προσφεύγουσα έχει αποκτήσει ακίνητα στην Ελλάδα πριν τις 31.12.2009 και ειδικότερα με τα με αριθ. ..../....2007 και .../....2007 συμβόλαια της συμβολαιογράφου . . . .
- Φωτοαντίγραφα των πράξεων επιβολής του προστίμου των 2.500 (δυόμιση χιλιάδων) ευρώ από τον αρμόδιο Προϊστάμενο απόδοσης Α.Φ.Μ. για κάθε φυσικό πρόσωπο και για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης φορολογικού μητρώου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 102 του ν. 4446/2016. Ειδικότερα προσκομίσθηκαν:
  - α1) η με αριθ. ..../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 7.500,00 € (2.500 € \* 3) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2010 έως 31/12/2012 για τον ..... με Α.Φ.Μ. ....,
  - α2) η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 12.500,00 € (2.500 € \* 5) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2013 έως ...../2017 για τον ..... με Α.Φ.Μ. ....,
  - β1) η με αριθ. ..../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 7.500,00 € (2.500 € \* 3) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2010 έως 31/12/2012 για τον . . . με Α.Φ.Μ. ....,

β2) η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 12.500,00 € (2.500 € \* 5) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2010 έως .../2017 για τον .... με Α.Φ.Μ. ...,

γ1) η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 7.500,00 € (2.500 € \* 3) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2010 έως 31/12/2012 για τον .... με Α.Φ.Μ. ...,

γ2) η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 12.500,00 € (2.500 € \* 5) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2013 έως .../2017 για τον ... με Α.Φ.Μ. ...,

δ1) η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 7.500,00 € (2.500 € \* 3) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2010 έως 31/12/2012 για τον .... με Α.Φ.Μ. ...,

δ2) η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., ύψους 12.500,00 € (2.500 € \* 5) για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης αριθμού φορολογικού μητρώου από την 01/01/2013 έως .../2017 για τον ..... με Α.Φ.Μ. ....,

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τα ως άνω προσκομισθέντα δικαιολογητικά, αποδεικνύονται τα φυσικά πρόσωπα στα οποία καταλήγουν τα εταιρικά μερίδια της προσφεύγουσας και πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που θέτει ο ν. 3091/2002 και ο ν. 4446/2016, η προσφεύγουσα εξαιρείται από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων.

#### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

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

**Επειδή**, κατ' ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας,

ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ΟΛΣΤΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣΤΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

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

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

**Επειδή**, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Ν. 2523/1997 και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (Ολ ΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι επιβληθέντες φόροι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλοι και απρόσφοροι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

#### **Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: ... β) Το εισόδημα από ακίνητα, ... »

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 9 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δε διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της

χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση. ... »

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1.»

**Επειδή**, στα ακίνητα ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...2016 έγγραφο της Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. Α.Ε. το οποίο αναφέρεται στην οικεία έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, υπήρχε κατανάλωση ρεύματος στο κρίσιμο χρονικό διάστημα ....2007-....2012, συνεπώς δεν ήταν κενά.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. .... καταλόγισε τεκμαρτό ενοίκιο στην προσφεύγουσα λόγω παραχώρησης των ακινήτων της προς χρησιμοποίηση με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως σαφώς αναφέρεται στο πόρισμα ελέγχου (ήτοι ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι: α) ... β) ... γ) ... **δ) τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 και άρθρου 22 παρ. 3 του ν. 2238/94** ε) ...) και όχι βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. 2 του ν. 2238/1994 που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας ή άλλως πλημμελής εφαρμογής του άρθρου 22 του ν. 2238/1994, ήτοι λανθασμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων για τα οικονομικά έτη 2009-2013 σε ποσοστό 3,5% επί της αξίας αυτών, απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

#### **Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 3842/2010 περί φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) ορίζεται ότι: «Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται η αξία, η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «1. Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6%). ... 3. Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται: α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. ... 4. Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια. ...»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτων, ελλείπει δραστηριότητας, λόγω δραστηριοποίησης μόνο εκτός Ελλάδας, δεν δύναται να ιδιοχρησιμοποίησε τα ακίνητά της για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του προβλεπόμενου συντελεστή από τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 του ν. 3842/2010 αντί αυτού της παρ. 3 περ. α' της ίδιας διάταξης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ..../.....2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» (παρούσα επωνυμία λόγω συγχώνευσης: .....), ΑΦΜ ..... και ειδικότερα:

α) την ακύρωση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων,

β) την επικύρωση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2008**

Φόρος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	0,00€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2009**

Φόρος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	0,00€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2010**

Φόρος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	0,00€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2011**

Φόρος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	0,00€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012**

Φόρος	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	0,00€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2010**

Φόρος	540,03€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	648,04€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>1.188,07€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2011**

Φόρος	540,03€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	648,04€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>1.188,07€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012**

Φόρος	540,03€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	648,04€
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>1.188,07€</b>

**Υπ' αριθ. .../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008**

Φόρος	501,40€
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	60,17€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	673,88€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>1.235,45€</b>

**Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009**

Φόρος	820,08€
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	98,41€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.102,19€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>2.020,68€</b>

**Υπ' αριθ. .../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010**

Φόρος	773,59€
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	92,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.039,70€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>1.906,12€</b>

**Υπ' αριθ. .../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011**

Φόρος	742,65€
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	92,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.002,58€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>1.838,06€</b>



**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012**

Φόρος	618,87€
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	92,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	854,04€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>1.565,74€</b>

**Υπ' αριθ. ..../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013**

Φόρος	618,87€
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	92,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	711,70€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>1.423,40€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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