



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 24/02/2017

Αριθμός απόφασης: **1683**

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (ΦΕΚ 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).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με έδρα, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, στην Κέρκυρα, περιοχή, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον, ΑΦΜ, κάτοικο Παλαιού Ψυχικού Αττικής, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Ακίνητα την	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2000	16.387,62 €
2		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2001	10.630,71 €
3		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2002	15.806,59 €
4		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2003	18.963,39 €
5		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2004	20.496,44 €
6		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2006	32.548,68 €
7		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2007	32.548,68 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20.9.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 7.448,92 €, πλέον 8.938,70 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 4.832,14 €, πλέον 5.798,57 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 7.184,81 €, πλέον 8.621,78 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 8.619,72 €, πλέον 10.343,67 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

5) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 9.316,56 €, πλέον 11.179,88 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

6) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 14.794,85 €, πλέον 17.753,83 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

7) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑΠ ποσού 14.794,85 €, πλέον 17.753,83 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

Οι ως άνω διαφορές φόρου (ΦΜΑΠ) προέκυψαν επί τη βάσει της από 20.9.2016 έκθεσης ελέγχου ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία των ακινήτων που είχε στην κυριότητά της η προσφεύγουσα την 1.1.2000, την 1.1.2001, την 1.1.2002, την 1.1.2003, την 1.1.2004, την 1.1.2005, την 1.1.2006 και την 1.1.2007 αντίστοιχα και οι εκπτώσεις από ληφθέν δάνειο και συνακόλουθα η φορολογητέα αξία ως ακολούθως:

Ακίνητα την 1.1.2000

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	2.341.149,67 €	3.229.680,52 €	888.530,85 €
Αφορολόγητο ποσό	202.494,00 €	202.494,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	22.210.224,26 €	1.963.054,56 €	- 20.247.169,70 €
Φορολογητέα αξία	- 20.071.568,59 €	1.064.131,96 €	21.135.700,55 €

Ακίνητα την 1.1.2001

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	2.341.149,67 €	3.229.680,52 €	888.530,85 €
Αφορολόγητο ποσό	202.494,00 €	202.494,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	22.210.224,26 €	2.336.880,03 €	- 19.873.344,23 €
Φορολογητέα αξία	- 20.071.568,59 €	690.306,49 €	20.761.875,08 €

Ακίνητα την 1.1.2002

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	1.096.650,62 €	3.280.702,46 €	2.184.051,84 €
Αφορολόγητο ποσό	243.600,00 €	243.600,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	27.864.977,09 €	2.010.700,43 €	- 25.854.276,66 €
Φορολογητέα αξία	- 27.011.926,47 €	1.026.402,03 €	28.038.328,50 €

Ακίνητα την 1.1.2003

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	1.096.650,62 €	3.280.702,46 €	2.184.051,84 €
Αφορολόγητο ποσό	243.600,00 €	243.600,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	31.087.296,18 €	1.805.713,57 €	- 29.281.582,61 €
Φορολογητέα αξία	- 30.234.245,56 €	1.231.388,89 €	31.465.634,45 €

Ακίνητα την 1.1.2004

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	1.096.650,62 €	3.280.702,46 €	2.184.051,84 €
Αφορολόγητο ποσό	243.600,00 €	243.600,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	31.087.296,18 €	1.706.164,81 €	- 29.381.131,37 €
Φορολογητέα αξία	- 30.234.245,56 €	1.330.937,65 €	31.565.183,21 €

Ακίνητα την 1.1.2005

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	2.003.572,38 €	2.034.744,62 €	31.172,24 €
Αφορολόγητο ποσό	243.600,00 €	243.600,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	611.335,37 €	1.155.999,22 €	544.663,85 €
Φορολογητέα αξία	1.148.637,01 €	635.145,40 €	- 513.491,61 €

Ακίνητα την 1.1.2006

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	1.999.499,66 €	2.034.744,62 €	35.244,96 €
Αφορολόγητο ποσό	243.600,00 €	243.600,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	4.560.000,00 €	0,00 €	- 4.560.000,00 €
Φορολογητέα αξία	- 2.804.100,34 €	1.791.144,62 €	4.595.244,96 €

Ακίνητα την 1.1.2007

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	1.999.499,66 €	2.034.744,62 €	35.244,96 €
Αφορολόγητο ποσό	243.600,00 €	243.600,00 €	0,00 €
Εκπτώσεις από δάνειο	4.560.000,00 €	0,00 €	- 4.560.000,00 €
Φορολογητέα αξία	- 2.804.100,34 €	1.791.144,62 €	4.595.244,96 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ και της από 20.9.2016 σχετικής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και την αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, δυνάμει του άρθρου 25 παρ. 5 ν. 4174/2013, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες διορθώσεις ως

προς την αποδοχή του ποσού του δανεισμού της σύμφωνα με όσα διεξοδικά αναφέρει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και η επαναφορά στον αρχικό τρόπο προσδιορισμού του ΦΜΑΠ αναφορικά με το κεφάλαιο του δανεισμού της, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη βεβαιώσεις τραπεζικών ιδρυμάτων αναφορικά με ενυπόθηκα χρέη που έπρεπε να αφαιρεθούν από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της για τα έτη 2006-2007.

2.) Αυθαίρετος ο επιμερισμός των ποσών που κατά νόμον αφαιρούνται από την αξία των ακινήτων (ενυπόθηκα δάνεια) σε φορολογητέα και μη φορολογητέα αξία, με αποτέλεσμα να μειώνεται κάθε φορά το αφαιρούμενο ποσό.

3.) Παραγεγραμμένη η δυνατότητα ελέγχου για τα έτη 1997-1999 και παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για τα έτη 2000-2007.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2006-2007: *«Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, που βρίσκεται κατά τη διαδικασία του προηγούμενου άρθρου, αφαιρούνται τα χρέη, που υπάρχουν την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τα οποία έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης στα ακίνητα, εφόσον τα χρέη αυτά προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή Τράπεζες και αποδεδειγμένα χρησιμοποιήθηκαν για ανέγερση, επέκταση ή επισκευή γενικά κτισμάτων που ανήκουν στον υπόχρεο και φορολογούνται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αφαιρούνται.»*

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Δ13 ΦΜΑΠ 1082051 ΕΞ 2011/6.6.2011 διευκρινιστικό έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: *«ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΓΑΛΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ: Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, όπως αυτή προσδιορίσθηκε με την διαδικασία που περιγράφεται στο κεφάλαιο «προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων», αφαιρούνται τα ενυπόθηκα χρέη σε ακίνητα του φορολογουμένου, αρκεί να συντρέχουν αθροιστικά γι' αυτά οι πιο κάτω προϋποθέσεις: [...] 3°. Να χρησιμοποιήθηκαν αποδεδειγμένα, για την ανέγερση, επέκταση ή την επισκευή κτισμάτων που ανήκουν στον υπόχρεο σε φόρο. Αν δεν χρησιμοποιήθηκαν για το σκοπό αυτό (χρησιμοποιήθηκαν π.χ. για αγορά ακινήτου), δεν αφαιρούνται.»*

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι κατά τη σύνταξη της, συμπροσβαλλόμενης με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 20.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και των προσβαλλόμενων πράξεων εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη βεβαιώσεις τραπεζικών ιδρυμάτων που προσκόμισε αναφορικά με τα ενυπόθηκα χρέη επί των ακινήτων ιδιοκτησίας της που υπήρχαν κατά την χρονική περίοδο 1997-2007 και συγκεκριμένα κατά την 1^η Ιανουαρίου του κάθε έτους φορολογίας, τα οποία είχαν χρησιμοποιηθεί αποδεδειγμένα για την ανέγερση, επέκταση ή την επισκευή κτισμάτων της, ειδικότερα δε οι προσκομιζόμενες α) από 24.03.2006 και β) από 06.03.2007 της FBBank, οι οποίες αφορούν σε ενυπόθηκο ομολογιακό δάνειο που εξέδωσε η

προσφεύγουσα και καλύφθηκε από την FBBank και το οποίο εκδόθηκε με σκοπό την αναχρηματοδότηση του τραπεζικού δανεισμού της αρχικά από την πρώην ΕΚΤΕ και στη συνέχεια από την ΕΤΕ αναφορικά με ενυπόθηκα επιχειρηματικά δάνειά της για πάγιες εγκαταστάσεις της, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη γ) από 17.10.2016 βεβαίωση της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με θέμα «ΣΚΟΠΟΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ» και από τις οποίες (βεβαιώσεις) προκύπτει ότι για μεν το έτος 2006 έπρεπε για σκοπούς ΦΜΑΠ να αφαιρεθεί από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της ποσό ύψους 4.560.000,00 €, για δε το έτος 2007 ποσό ύψους 4.240.000,00 €. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. όπως προκύπτει από την ως άνω υπό (α) βεβαίωση της FBBank, αλλά και από την προσκομιζόμενη γ) από 17.10.2016 βεβαίωση της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με θέμα «ΣΚΟΠΟΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ» και από τις οποίες (βεβαιώσεις) προκύπτει ότι για μεν το έτος 2006 έπρεπε για σκοπούς ΦΜΑΠ να αφαιρεθεί από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της ποσό ύψους 4.560.000,00 €, για δε το έτος 2007 ποσό ύψους 4.240.000,00 €. Κι αυτό, γιατί από τη στιγμή που το εκδοθέν από την προσφεύγουσα ομολογιακό δάνειο δεν προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκε αποδεδειγμένα για την ανέγερση, επέκταση ή επισκευή γενικά κτισμάτων που ανήκουν στην προσφεύγουσα, αλλά αντιθέτως για την αναχρηματοδότηση (και, συνεπώς, καταρχήν εξόφληση) υφιστάμενου το 2005 βραχυπρόθεσμου τραπεζικού δανεισμού χορηγηθέντος από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος προς την προσφεύγουσα, δεν πληρούνται η σχετική προϋπόθεση που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2006-2007, και συνεπώς το ομολογιακό αυτό δάνειο δεν μπορεί να γίνει δεκτό προς αφαίρεση (επιμεριστικά) από τη συνολική αξία της φορολογητέας (μη απαλλασσόμενης) ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας. Το γεγονός ότι το εν λόγω ομολογιακό δάνειο εκδόθηκε με σκοπό την αναχρηματοδότηση υφιστάμενου το 2005 βραχυπρόθεσμου τραπεζικού δανεισμού χορηγηθέντος από την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος προς την προσφεύγουσα και, συνεπώς, καταρχήν την εξόφληση των υφιστάμενων δανειακών υποχρεώσεων της προς την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος προκύπτει από α) το προσκομιζόμενο αντίγραφο του από 29.6.2005 Προγράμματος Κοινού Ομολογιακού Δανείου Ευρώ 4.560.000, στο οποίο αναφέρεται ρητά ότι «1. Σκοπός του Δανείου: Η αναχρηματοδότηση υφιστάμενου βραχυπρόθεσμου τραπεζικού δανεισμού χορηγηθέντος υπό της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος ΑΕ προς τον Εκδότη», β) το προσκομιζόμενο αντίγραφο της από 24.3.2006 βεβαίωσης της FBBank προς την προσφεύγουσα, στο οποίο αναφέρεται ρητά ότι «σας γνωρίζουμε ότι η εξέδωσε ομολογιακό δάνειο διάρκειας δέκα ετών, ποσού € 4.560.000 [...], με σκοπό την αναχρηματοδότηση δανεισμού στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδος» και ότι «η First Business Bank κάλυψε το 100% του ομολογιακού δανείου...», γ) το προσκομιζόμενο αντίγραφο της από 17.10.2016 βεβαίωσης της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος προς την προσφεύγουσα με θέμα «ΣΚΟΠΟΣ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ», στο οποίο αναφέρεται ρητά ότι «βεβαιώνουμε ότι ο σκοπός του ενυπόθηκου Ομολογιακού Δανείου ποσού € 4.560.000 που εκδόθηκε από την εταιρεία σας και καλύφθηκε από την Τράπεζα «FBB-Πρώτη Επιχειρηματική Τράπεζα Α.Ε.» στις 08.07.2005 (το οποίο στη συνέχεια μεταβιβάστηκε στην Τράπεζά μας σε εκτέλεση της απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος - Συνεδρίαση υπ' αριθμ./10.5.2013) ήταν η αναχρηματοδότηση τραπεζικού δανεισμού χορηγηθέντος υπό της

Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος ΑΕ και συγκεκριμένα των με αριθ. [...] δανειστικών συμβολαίων τα οποία προέρχονταν από δανειακές συμβάσεις της εταιρείας σας με την πρώτην «Κτηματική Τράπεζα» και αφορούσαν ενυπόθηκα επιχειρηματικά δάνεια για πάγιες εγκαταστάσεις» και από το οποίο προκύπτει ότι το ως άνω εκδοθέν από την προσφεύγουσα ομολογιακό δάνειο καλύφθηκε από την FBBank στις 08.07.2005, και δ) το προσκομιζόμενο αντίγραφο της υπ' αριθμ. πρωτ._16/10.6.2016 βεβαίωσης της Δ/σης Εργασιών Στήριξης Εταιρικών Πιστοδοτ. Ειδικής Διαχ της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος προς την προσφεύγουσα, στο οποίο αναφέρεται ρητά ότι «οι ως άνω απαιτήσεις που απέρρεαν από τα αναφερόμενα Δανειστικά Συμβόλαια [με την πρώτην Κτηματική Τράπεζα, είναι τα ίδια με τα αναφερόμενα στην αμέσως προηγούμενη υπό (β) βεβαίωση] αλλά και οι απαιτήσεις εκ της αναφερόμενης Σύμβασης ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού εξοφλήθηκαν συμβιβαστικά με την καταβολή ποσού € 4.714.566,89 στις 7/8/2005. [...] Κατά το έτος 2005 η Τράπεζα ενέκρινε αίτημα της εταιρείας σας και θεώρησε συμβιβαστικά εξοφλημένη την οφειλή σας ως πρωτοφειλέτρια με την καταβολή ποσού € 4.714.566,89 στις 7.8.2005, ποσό που αντιστοιχεί σε κεφάλαιο € 4.619.646,00 πλέον τόκων έως την υλοποίηση του αιτήματος € 94.920,89...» και από το οποίο προκύπτει ότι στις 07.08.2005 (δηλαδή ένα μήνα μετά την κάλυψη του ως άνω εκδοθέντος από την προσφεύγουσα ομολογιακού δανείου από την FBBank) εξοφλήθηκε, θεωρούμενη ως συμβιβαστικά εξοφλημένη, η ανοιχτή οφειλή της προσφεύγουσας προς την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος με την καταβολή ποσού 4.714.566,89 €, που αντιστοιχεί σχεδόν στο πόσο του εκδοθέντος και καλυφθέντος ως άνω ομολογιακού δανείου της προσφεύγουσας ύψους 4.560.000,00 €, μπορεί δηλαδή βάσιμα να συναχθεί ότι το καλυφθέν ως άνω ομολογιακό δάνειο χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση της ως άνω ανοιχτής οφειλής της προσφεύγουσας προς την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, στην οποία περιλαμβάνονταν, όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες βεβαιώσεις, και οι οφειλές από τα ενυπόθηκα δάνεια που είχε λάβει η προσφεύγουσα από την πρώτην Κτηματική Τράπεζα για πάγιες εγκαταστάσεις της. Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι το ως άνω ομολογιακό δάνειο εκδόθηκε από την προσφεύγουσα **με σκοπό** την αναχρηματοδότηση τραπεζικού δανεισμού χορηγηθέντος από της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος, **με το καλυφθέν δε ποσό αυτού εξοφλήθηκε κατ' ακριβολογία**, θεωρούμενη ως συμβιβαστικά εξοφλημένη, η υφιστάμενη στις 07.08.2005 («ανοιχτή») οφειλή της προσφεύγουσας προς την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, που περιλάμβανε τόσο τις απαιτήσεις που απέρρεαν από τα ενυπόθηκα δάνεια που είχε λάβει η προσφεύγουσα από την πρώτην Κτηματική Τράπεζα για πάγιες εγκαταστάσεις (και συνεπώς υπάγονταν στην έννοια των αφαιρετών κατά τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997 χρεών), όσο και τις απαιτήσεις που απέρρεαν από τη σύμβαση ανοικτού αλληλόχρεου λογαριασμού μεταξύ της προσφεύγουσας και της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος. Συνεπώς, **το νέο χρέος της προσφεύγουσας** προς την FBBank (4.560.000,00 € κατά την 01.01.2006 και 4.240.000,00 € κατά την 01.01.2007) **δε χρησιμοποιήθηκε αποδεδειγμένα για την ανέγερση, επέκταση ή επισκευή γενικά κτισμάτων που της ανήκαν κατά τα κρίσιμα ελεγχθέντα έτη 2006 και 2007**, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει δεκτό προς αφαίρεση/έκπτωση (επιμεριστικά) από τη συνολική αξία της φορολογητέας (μη απαλλασσόμενης) ακίνητης περιουσίας της κατά τα έτη αυτά. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: «Από το οικονομικό έτος 1997 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται φόρος στη μεγάλη ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε φόρο υποβάλλεται η συνολική αξία της περιουσίας, που ανήκει σε [...] νομικό πρόσωπο και αποτελείται από ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, εκτός της υποθήκης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. δ' και ε' ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...]. δ) Τα κτίσματα των ακινήτων και τα λοιπά συστατικά του εδάφους, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα μηχανήματα και γενικά οι κατασκευές, που είναι συνδεδεμένες στερεά με το έδαφος και τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από [...] ξενοδοχειακές και επαγγελματικές γενικά επιχειρήσεις [...]. ε) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής, για το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας των γηπέδων, που τους ανήκουν κατά κυριότητα και τα χρησιμοποιούν για τουριστική εκμετάλλευση και στα οποία έχουν κατασκευασθεί έργα που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες αυτών, όπως το κυρίως κτίριο του ξενοδοχείου και λοιποί χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, χώροι αθλοπαιδιών κλπ. Η αυτή απαλλαγή ισχύει και για τα γήπεδα των ακινήτων, που είναι εκμισθωμένα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και το μίσθωμά τους υπολογίζεται σε ποσοστό στις εισπράξεις τους. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2005: «**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 που φορολογούνται**, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και οι διατάξεις του άρθρου 41 και 41Α του ν. 1249/1982 όπως ισχύουν.» Με το ν. 3453/2006 προστέθηκε στη διάταξη αυτή εδάφιο β', σύμφωνα με το οποίο: «**Για το έτος 2006, για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1^η Ιανουαρίου 2005**, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και οι διατάξεις του άρθρου 41 και 41Α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α'), όπως ισχύουν.» ενώ με το ν. 3554/2007 προστέθηκε εδάφιο γ', σύμφωνα με το οποίο: «**Για το έτος 2007 για τον υπολογισμό του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1^η Ιανουαρίου 2005**, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και οι διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α') όπως ισχύουν.» Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις προκύπτει ότι κρίσιμη ημερομηνία για σκοπούς υπολογισμού ΦΜΑΠ

είναι για μεν τα έτη 2000-2005 η 1^η Ιανουαρίου του εκάστοτε έτους φορολογίας (ΦΜΑΠ), για δε τα έτη 2006-2007 η 1^η Ιανουαρίου 2005.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: *«Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, που βρίσκεται κατά τη διαδικασία του προηγούμενου άρθρου, αφαιρούνται τα χρέη, που υπάρχουν την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τα οποία έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης στα ακίνητα, εφόσον τα χρέη αυτά προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή Τράπεζες και αποδεδειγμένα χρησιμοποιήθηκαν για ανέγερση, επέκταση ή επισκευή γενικά κτισμάτων που ανήκουν στον υπόχρεο και φορολογούνται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αφαιρούνται.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2001: *«Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, μετά την αφαίρεση των χρεών της προηγούμενης παραγράφου, παραμένει αφορολόγητο ποσό εξήντα εννέα εκατομμυρίων (69.000.000) δραχμών για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα.»* Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2002-2007: *«Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, μετά την αφαίρεση των χρεών που ορίζονται στην παράγραφο 1, παραμένει αφορολόγητο ποσό διακοσίων σαράντα τριών χιλιάδων εξακοσίων (243.600) ευρώ για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 τελευταίο εδάφιο περ. β' εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2005: *«Μετά τον υπολογισμό των παραπάνω αφορολόγητων ορίων, το υπόλοιπο υποβάλλεται σε φόρο: α) [...]. β) Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,7%.»* Με το ν. 3453/2006 προστέθηκε μετά το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 25 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2005, εδάφιο, σύμφωνα με το οποίο: *«Για το έτος 2006, μετά τον υπολογισμό των ανωτέρω αφορολόγητων ορίων, το υπόλοιπο υποβάλλεται σε φόρο: α) [...]. β) Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,826%.»*, ενώ με το ν. 3554/2007 προστέθηκε περαιτέρω εδάφιο, σύμφωνα με το οποίο: *«Για το έτος 2007, μετά τον υπολογισμό των ανωτέρω αφορολόγητων ορίων, το υπόλοιπο υποβάλλεται σε φόρο: α) [...]. β) Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,826%.»*

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι φορολογητέα αξία για σκοπούς ΦΜΑΠ είναι το σύνολο της αξίας όλων των ακινήτων του εκάστοτε υποκειμένου στο φόρο και από αυτή την αξία πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των ενυπόθηκων δανείων και από το υπόλοιπο που θα προκύψει, αν είναι θετικό, θα αφαιρεθούν τα απαλλασσόμενα και οι εκπτώσεις, στην υπό κρίση όμως περίπτωση, αν και στα σημειώματα διαπιστώσεων που της κοινοποιήθηκαν είχε γίνει ορθά ο υπολογισμός και συγκεκριμένα από τη φορολογητέα αξία αφαιρέθηκε το σύνολο των ενυπόθηκων δανείων, στην από 20.9.2016 έκθεση ελέγχου ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αυθαίρετα επιμέρισε τα κατά νόμον αφαιρούμενα ποσά των ενυπόθηκων δανείων σε φορολογητέα και μη φορολογητέα αξία, με αποτέλεσμα να μειώνεται κάθε φορά το αφαιρούμενο ποσό, κάτι που δεν έχει οποιοδήποτε νομικό ή φορολογικό έναυσμα, στη δε ως άνω έκθεση ελέγχου δε γίνεται μνεία κάποιας σχετικής εγκυκλίου. Ο ισχυρισμός όμως

αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, σύμφωνα με τη, συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 20.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 3) και κατ' εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 23 περ. δ' και ε' ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: **«Από το τμήμα των κυρίων χώρων του ξενοδοχείου, μέρος 1.192 τμ, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας λόγω εκμετάλλευσής τους από την επιχείρηση για δραστηριότητες που δεν εντάσσονται στην άσκηση της δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, τα τμήματα αυτά είναι εκμισθωμένα και χρησιμοποιούνται, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως Καζίνο (637 τμ), Bowling (351 τμ), Γυμναστήριο (100 τμ) και Εμπορικά καταστήματα (συνολικής έκτασης 104 τμ). Στις υποβληθείσες δηλώσεις, είχε, ορθά, απαλλαχθεί του φόρου (όπως ορίζεται και στο άρθρο 23 παρ. δ) το 50% του οικοπέδου και το τμήμα του ξενοδοχείου που ιδιοχρησιμοποιείται, ενώ υπολογίστηκε ως φορολογητέα αξία το υπόλοιπο 50% του οικοπέδου και 104 τμ από την επιφάνεια του ξενοδοχείου (δύο καταστήματα 11 τμ και 31 τμ και ένα γραφείο 62 τμ) που είχαν εκμισθωθεί σε τρίτους για εκμετάλλευση ως επαγγελματική στέγη. Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν έπρεπε να απαλλαχθεί της φορολογίας και ένα ακόμη τμήμα του ξενοδοχείου (1088 τμ) καθώς είχε ομοίως εκμισθωθεί σε τρίτους για χρήση διαφορετική των σκοπών του ξενοδοχείου (Καζίνο 637 τμ, Bowling 351 τμ και Γυμναστήριο 100 τμ) με πελάτες και εκτός του ξενοδοχείου, όπως προκύπτει και από τα Ε2 που έχουν υποβληθεί από την ελεγχόμενη για τα έτη 1997-2007. Επίσης, απάλλαξε το τμήμα του οικοπέδου, συνολικής επιφάνειας 7.384,40 τμ, το οποίο έχει κριθεί ως δασικό από τη Δ/ση Δασών Κέρκυρας με αρ. πρωτ./19-04-2013 και υπολόγισε φορολογητέα αξία για το 50% του υπόλοιπου οικοπέδου συνολικής έκτασης 34.467,41 τμ και για το 50% γεωτεμαχίου εμβαδού 2254 τμ που τελεί υπό απαλλοτρίωση και υπολογίστηκε με το μειωτικό συντελεστή 0,5.»** Από το προπαρατεθέν απόσπασμα της από 20.9.2016 υπό κρίση έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προκύπτουν με σαφήνεια ποια ακίνητα και σε ποιο ποσοστό το καθένα από τη συνολική, υπαγόμενη καταρχήν στο ΦΜΑΠ κατά τα κρίσιμα ελεγχθέντα έτη 2000-2007, ακίνητη περιουσία της προσφεύγουσας ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας (μη απαλλασσόμενης) αξίας για σκοπούς επιβολής ΦΜΑΠ για τα κρίσιμα ελεγχθέντα έτη 2000-2007 και ποια ακίνητα και σε ποιο ποσοστό το καθένα δεν ελήφθησαν υπόψη ως απαλλασσόμενα, κατά τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 23 περ. δ' και ε' ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007. Περαιτέρω, η ορθή, σύμφωνη με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007, επιβάλλει την αφαίρεση από τη συνολική αξία της φορολογητέας (μη απαλλασσόμενης) ακίνητης περιουσίας μόνο εκείνου του μέρους των προβλεπόμενων από το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997 χρεών που αντιστοιχεί στην αξία της φορολογητέας (μη απαλλασσόμενης) ακίνητης περιουσίας και όχι και του υπολοίπου που αντιστοιχεί στην αξία της απαλλασσόμενης ακίνητης περιουσίας, γιατί διαφορετικά θα προέκυπτε διπλό όφελος για τον υποκείμενο στο φόρο, μία φορά λόγω της απαλλαγής από το φόρο (και συνακόλουθα της μη συμπερίληψης στη φορολογητέα βάση, δηλαδή στη μη απαλλασσόμενη ακίνητη περιουσία του, και τελικά της αφαίρεσης από τη φορολογητέα αξία) συγκεκριμένων ακινήτων του κατά τις ειδικότερες περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 23 ν. 2459/1997 και μία λόγω της έκπτωσης από τη

φορολογητέα αξία της υπολειπόμενης, μη απαλλασσόμενης από το φόρο και συνεπώς κανονικά φορολογητέας ακίνητης περιουσίας του, δηλαδή τελικά από τη φορολογητέα βάση, εκείνου του μέρους των αφαιρούμενων κατά το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997 χρεών που αντιστοιχεί στην απαλλασσόμενη ακίνητη περιουσία του, γεγονός που απαγορεύεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος (κατά τούτο, εκ του περισσού ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αναφέρει στην 4^η σελίδα των από 01.11.2016 απόψεών του το υπ' αριθμ. Δ13 ΦΜΑΠ 1082051 ΕΞ 2011/6.6.2011 διευκρινιστικό επί του θέματος έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με την έννοια ότι τα διευκρινιζόμενα με το εν λόγω έγγραφο αναφορικά με το εδώ εξεταζόμενο σημείο προκύπτουν ήδη από την ορθή, σύμφωνη με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997). Συνεπώς, ορθά και κατ' ορθή αντίληψη των εννοιών «υπαγόμενη στο ΦΜΑΠ ακίνητη περιουσία», «φορολογητέα, μη απαλλασσόμενη από το ΦΜΑΠ ακίνητη περιουσία», «απαλλασσόμενη από το ΦΜΑΠ ακίνητη περιουσία», «φορολογητέα αξία για σκοπούς ΦΜΑΠ» και «αφαιρούμενα ποσά από τη φορολογητέα αξία», όπως προκύπτουν από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 21, 23, 24 και 25 ν. 2459/1997, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δεν αφαίρεσε το σύνολο των, προβλεπόμενων από το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997 ως αφαιρούμενων, χρεών από την υπαγόμενη στο ΦΜΑΠ ακίνητη περιουσία της προσφεύγουσας, αλλά το επιμέρισε στο φορολογητέο και στο απαλλασσόμενο τμήμα αυτής και αφαίρεσε από τη φορολογητέα αξία (δηλαδή αυτή που αντιστοιχεί στο φορολογητέο, μη απαλλασσόμενο τμήμα της ακίνητης περιουσίας της) μόνο το μέρος των εν λόγω χρεών που αντιστοιχεί στο φορολογητέο, μη απαλλασσόμενο τμήμα της ακίνητης περιουσίας, απορριπτομένων ως νόμω αβάσιμων των σχετικών ως άνω αντίθετων ισχυρισμών της προσφεύγουσας. Απορριπτέος δε είναι και ο ειδικός ισχυρισμός της ότι, επειδή στο υπ' αριθμ. πρωτ./27.6.2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (ορθή επανάληψη του υπ' αριθμ. πρωτ./2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) δεν είχε γίνει ο ως άνω επιμερισμός, δεν είναι σε θέση να αμυνθεί επαρκώς και πλήρως λόγω της αντιφατικότητας και της ασάφειας που δημιουργείται από την αντίφαση στο σημείο αυτό μεταξύ σημειώματος διαπιστώσεων και έκθεσης ελέγχου, παραβιαζομένων ως εκ τούτου και των αρχών του ευχερούς ελέγχου της επιβαλλόμενης φορολογίας και της απλότητας του φόρου, κι αυτό, γιατί ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας δεν κωλυόταν κατά νόμον, στα πλαίσια της ανεύρεσης της αληθινής φορολογητέας ύλης κατ' επιταγή του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος και της ορθής επιβολής του φόρου κατ' επιταγή του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να δεχθεί, κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, πρόσθετα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση σε αυτήν του σημειώματος διαπιστώσεων, να απορρίψει ορισμένα απ' αυτά και να εφαρμόσει ορθά και κατόπιν ορθής ερμηνείας τις εφαρμοστέες κατά νόμον διατάξεις, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα νέο σημείωμα διαπιστώσεων, αφού σε καμιά από αυτές τις περιπτώσεις δε μετέβαλε την ουσία των διαπιστώσεών του, αλλά μόνο τα κρίσιμα ποσά που συνιστούν τη φορολογητέα αξία ή τη μειώνουν, πολλώ δε μάλλον όταν εν προκειμένω, όπως προεκτέθηκε, τα περί επιμερισμού των αφαιρετέων χρεών επιβάλλονται από το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5), μη επιδεχόμενα ως εκ τούτου οποιασδήποτε διαφορετικής ερμηνείας. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: *«Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 ν.δ. 118/1973 (Κώδιξ Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Προικίων και Κερδών εκ Λαχείων), όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2001: *«Το Δημόσιον εκπίπτει του δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίησιν πράξεως επιβολής φόρου και προστίμου: α) προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά από την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση...»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 ν. 2961/2001 (Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος ισχύει, πλην των διατάξεων, για τις οποίες ορίζεται διαφορετικά, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από τις 22.11.2001), όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2002-2007: *«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση...»*. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου δευτέρου παρ. 1 ν. 2961/2001, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2002-2007: *«Κάθε γενική διάταξη που είναι αντίθετη με τον παρόντα Κώδικα ή ρυθμίζει θέματα που διέπονται από αυτόν καταργείται.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 εδ. α' ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: *«Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.»* Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 εδ. α' και 5 περ. β' ν. 2459/1997, όπως ίσχυαν κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007: *«1. Ο υπόχρεος σε φόρο [...] είναι υποχρεωμένος να δηλώσει την ακίνητη περιουσία που του ανήκει και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. [...] 5. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) [...], β) Όλα τα νομικά πρόσωπα...»* Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2003: *«Η δήλωση υποβάλλεται [...] μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος»*, ενώ σύμφωνα με την ίδια διάταξη, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2004-2007: *«Η δήλωση υποβάλλεται [...] μέσα στις παρακάτω προθεσμίες: α) Για τα νομικά πρόσωπα μέχρι και τις 3 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα*

με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τις διαφορές ΦΜΑΠ που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ και **δεδομένου ότι αυτές οφείλονται σε ανακρίβεια των σχετικών υποβληθεισών εμπρόθεσμων** (όπως προκύπτει από τη, συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 20.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 6-7)) **δηλώσεών της ΦΜΑΠ, ισχύει 10ετής παραγραφή**, που αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε η εκάστοτε δήλωση ΦΜΑΠ. Συνεπώς:

για το έτος	η παραγραφή έληγε/λήγει, καταρχήν, στις
2000	31.12.2010
2001	31.12.2011
2002	31.12.2012
2003	31.12.2013
2004	31.12.2014
2005	31.12.2015
2006	31.12.2016
2007	31.12.2017

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.*», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται σχετικά ότι: «*Με την παράγραφο 7 προσδιορίζεται ότι παρατείνεται μέχρι 31.12.2011 η προθεσμία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή των πράξεων επιβολής φόρων, εισφορών ή τελών.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.*», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4002/2011 αναφέρεται σχετικά ότι: «*Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011 μέχρι 31.12.2012, λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων. Η προτεινόμενη παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011, εξαιτίας και της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και των ελεγκτικών κέντρων κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (Φ.Π.Α. κ.λπ.) στο πλαίσιο της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων, αλλά και των διασταυρώσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη.*»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η*

προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, **παρτείνεται μέχρι 31.12.2013.**», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4098/2012 αναφέρεται σχετικά ότι: «Η παράταση αυτή κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι τις 31.12.2012 η οποία οφείλεται: 1. Στην οργανωτική αναδιάρθρωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012, και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ. 2. Στην τεράστια έλλειψη προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν.4024/2011 (εφεδρεία κ.λπ.) στη λειτουργία των υπηρεσιών. 3. Στη μη πλήρη μέχρι σήμερα επιχειρησιακή λειτουργία και εφαρμογή του συστήματος ELENXIS.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «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, **παρτείνεται 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.», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4141/2013 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η δυνατότητα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής του φόρου και λοιπές καταλογιστικές πράξεις με σχετική χρονική άνεση με αποτέλεσμα την αύξηση της βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων και τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, την ιδιαίτερη, για τα δημοσιονομικά δεδομένα της χώρας, χρονική αυτή περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «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 **παρτείνονται 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 [...].», στη δε Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4337/2015 αναφέρεται σχετικά ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δίνεται η δυνατότητα στη Φορολογική Διοίκηση να ολοκληρώσει (με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο για την εφαρμογή της Φορολογικής Δικαιοσύνης), σημαντικές υποθέσεις φορολογίας σε πολλά φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο, ακίνητη περιουσία κ.λ.π.), καθώς και υποθέσεις διαφθοράς, οι οποίες πρέπει να ελεγχθούν φορολογικά για να τεκμηριωθούν τα ανάλογα αδικήματα. Στις υποθέσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται: -Περιπτώσεις για τις οποίες έχουν ξεκινήσει ελεγκτικές διασταυρώσεις και

έρευνες, με βάση δεδομένα τα οποία χορήγησαν υπηρεσίες άλλων χωρών στο πλαίσιο διεθνών συμβάσεων. Πολλές από αυτές τις υποθέσεις έχουν απασχολήσει σημαντικά την κοινή γνώμη και πρέπει να ολοκληρωθούν για προφανείς λόγους και με δεδομένο το τεκμήριο αθωότητας για τους εμπλεκόμενους. -Σημαντικές υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει οι ελεγκτικές ενέργειες, έχουν ζητηθεί στοιχεία από τράπεζες και άλλες υπηρεσίες και αναμένουμε τις απαντήσεις για να ολοκληρωθούν οι έλεγχοι.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τη, συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 20.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ. πρωτ.**/19.12.2013 εντολή ελέγχου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας (σκέψη 28 της απόφασης), «...η διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων των ιδιωτών, που καθίσταται μακρύτερος σε σχέση με το χρόνο της παραγραφής των αξιώσεών τους έναντι του Δημοσίου, εισάγει επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου προνομιακή μεταχείριση, διότι αποβλέπει τόσο στην πάταξη της φοροδιαφυγής, παρέχοντας τη χρονική ευχέρεια στη φορολογική αρχή να προβαίνει σε ολοκληρωμένους και ενδεδειγμένους ελέγχους, εκτεινόμενους σε περισσότερα οικονομικά έτη, όσο και στην ορθή άσκηση της δημόσιας εξουσίας, μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, προς τον σκοπό εκπληρώσεως των κατά το Σύνταγμα και τους νόμους υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών και, ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 1, 25/2012, ΣτΕ 21, 1254/2015, κ.ά.). Η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, επίσης, από το γεγονός ότι το Ελληνικό Κράτος έχει διέλθει από διαδοχικές, σοβαρές δημοσιονομικές κρίσεις, οι οποίες έχουν διαρκέσει για μεγάλα χρονικά διαστήματα και των οποίων οι επιπτώσεις επεκτείνονται σε περιόδους κατά τις οποίες η οικονομική κατάσταση βελτιώνεται και οι συγκυρίες είναι ευνοϊκές για την ανάπτυξη της Χώρας (πρβλ. ΑΕΔ 25/2012). Ενόψει τούτου, η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών οφειλών των ιδιωτών υπαγορεύεται και από την ανάγκη προστασίας της δημοσιονομικής ευσταξίας, στη δημιουργία της οποίας συμβάλλουν με την καταβολή φόρων οι φορολογούμενοι πολίτες (πρβλ. ΣτΕ 440/2015). Ενόψει τούτων, από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων δεν προκαλείται παραβίαση ούτε του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., διότι οι ως άνω ρυθμίσεις αποβλέπουν, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην εξυπηρέτηση του προαναφερόμενου σκοπού επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, η ζημία δε που υφίστανται οι φορολογούμενοι δεν είναι τέτοιας εκτάσεως, ώστε να θίγεται ο πυρήνας της αξιώσεώς τους για παροχή αποτελεσματικής έννομης προστασίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2114/2014). Ακολούθως, οι προαναφερόμενες διατάξεις είναι σαφείς, καθόσον η διατύπωσή τους επιτρέπει στον ερμηνευτή, ήτοι τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή όσο και το Δικαστήριο, να κατανοήσει τον ρυθμιστικό σκοπό τους, που είναι, εν προκειμένω, η μετατόπιση κατά ένα έτος της λήξεως του χρόνου παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, σε ορισμένες κατηγορίες φορολογικών υποθέσεων. Άλλωστε, η διατύπωση των διατάξεων αυτών είναι πανομοιότυπη κατ' έτος και επαναλήφθηκε αυτούσια στην επόμενη χρονικά ρύθμιση του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 (Α' 249). Περαιτέρω, οι εν λόγω διατάξεις δεν καθίστανται ασαφείς και

ατελείς, εκ μόνου του λόγου ότι σε αυτές δεν γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου που παραγράφονται το πρώτον εντός του κρίσιμου έτους (π.χ. έως τις 31.12.2008) και αυτών για τις οποίες ήδη δόθηκε παράταση της παραγραφής έως π.χ. τις 31.12.2008. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωσή τους είναι διφορούμενη και δεν «επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή», όπως απαιτείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΔΕΚ 30.1.1985, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/1983, Συλ. 1985.427 κ.ά.) και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ανεξαρτήτως του ότι η τελευταία αυτή αρχή έχει διαφορετικό περιεχόμενο). Επομένως, όλοι οι περί του αντιθέτου λόγοι της προσφυγής είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι. Ακολουθώντας, το άρθρο 281 ΑΚ δεν έχει εφαρμογή στο δημόσιο δίκαιο (ΣΤΕ 596/2007, 564/2006 κ.ά.), άρα δεν τίθεται θέμα παραβιάσεώς του, όπως άλλωστε ούτε των άρθρων 247 και 275 ΑΚ, τα οποία, επίσης, δεν έχουν εν προκειμένω έδαφος εφαρμογής, καθόσον αφενός ισχύουν οι ειδικές διατάξεις των φορολογικών νόμων, αφετέρου δεν τίθεται ζήτημα μεταβολής των προϋποθέσεων της παραγραφής με δικαιοπραξία. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου λόγος της προσφυγής είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης νομικής προϋποθέσεως. Τέλος, ο λόγος ότι οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής αντιστρατεύονται τους μνημονιακούς στόχους είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, καθόσον από τη συνταγματική αρχή της διακρίσεως των εξουσιών συνάγεται ότι η ουσιαστική εκτίμηση του δημόσιου συμφέροντος ανήκει στη νομοθετική ή, κατά περίπτωση, στην εκτελεστική εξουσία και μόνον η υπέρβαση των ακραίων ορίων της «διακριτικής τους εξουσίας» εμπίπτει στο πεδίο του ελέγχου νομιμότητας, τον οποίο ασκεί ο δικαστής (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2151/2015 σκ. 16).»

Επειδή, τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 519/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας δε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι αντίθετα με τη μεταγενέστερη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και συγκεκριμένα με τα διαλαμβανόμενα στη σκέψη 13 (περί μη επιτρεπτού, καταρχήν, της (περαιτέρω) παράτασης ήδη παραταθεισών προθεσμιών παραγραφής) της υπ' αριθμ. 888/2016 (5μ.) απόφασης του Β' Τμήματος αυτού, παραπεμπτικής στην 7μελή σύνθεση του ίδιου Τμήματος, δεδομένου ότι η σκέψη αυτή δεν επαναλήφθηκε στην υπ' αριθμ. 1623/2016 απόφαση της 7μελούς σύνθεσης του ίδιου Τμήματος (Β') του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, του άρθρου δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 ν. 4337/2015, όπως και οι πέντε αυτές διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ, α) η 10ετής παραγραφή για το έτος 2000, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2010, παρατάθηκε διαδοχικά με τις πέντε ως άνω διατάξεις μέχρι τις 31.12.2016, β) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2001, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2011, παρατάθηκε διαδοχικά με τις τέσσερις τελευταίες εκ των ως άνω διατάξεων μέχρι τις 31.12.2016, γ) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2002, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2012, παρατάθηκε με τις τρεις τελευταίες εκ των ως άνω διατάξεων μέχρι τις 31.12.2016, δ) η 10ετής

παραγραφή για τη χρήση 2003, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2013, παρατάθηκε με τις δύο τελευταίες εκ των ως άνω διατάξεων μέχρι τις 31.12.2016, ε) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2004, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2014, παρατάθηκε με την προτελευταία εκ των ως άνω διατάξεων (εκείνη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013) μέχρι τις 31.12.2016 και στ) η 10ετής παραγραφή για τη χρήση 2005, που έληγε καταρχήν στις 31.12.2015, παρατάθηκε με την προτελευταία εκ των ως άνω διατάξεων (εκείνη του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013) μέχρι τις 31.12.2017.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες σχετικές Αιτιολογικές Εκθέσεις των νόμων, με τους οποίους παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, οι σχετικές παρατάσεις ήταν αναγκαίες είτε λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011 και 31.12.2012 είτε λόγω της ιδιαίτερης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας είτε λόγω της ιδιαίτερης σημασίας ορισμένων φορολογικών υποθέσεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω παρατάσεις της παραγραφής για τα έτη 2000-2007 τελούν σε συμφωνία με το γενικότερο πλαίσιο για τις παρατάσεις παραγραφών που διαγράφηκε με την απόφαση 1623/2016 (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε (ομόφωνα) ότι: «...η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος [...] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου [...], επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων [...] και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους [...]. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβάλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, **δύναται, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων -, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί.** Η παραγραφή αυτή **πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια**, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων ποσών προστίμων [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι για τα έτη 1997-1999 η δυνατότητα ελέγχου έχει υποπέσει σε παραγραφή, ενώ για τα έτη 2000-2007 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει α) κατά μεν το μέρος που αφορά στα έτη 1997-1999 να απορριφθεί ως απαράδεκτος, β) κατά δε το μέρος που αφορά στα έτη 2000-2007 να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί α) για μεν τα έτη 1997-1999 δεν εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας στρέφεται κατά ανύπαρκτης/-ων πράξης/-ων και για το λόγο αυτό απορρίπτεται ως απαράδεκτος, β) για δε τα έτη 2000-2007 η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τη, συμπροσβαλλόμενη με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 20.9.2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (σελ. 6-7), υπέβαλε εμπρόθεσμα για όλα τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007 δηλώσεις ΦΜΑΠ, πλην όμως οι δηλώσεις αυτές αποδείχθηκαν, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ανακριβείς. Συνεπώς, ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος (εξουσίας) του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου (πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου) και την επιβολή του ΦΜΑΠ για τα έτη 2000-2007 εφαρμοστέα είναι η δεκαετής (10ετής) παραγραφή που προβλέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 ν.δ. 118/1973, όπως αυτή ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2001, και του άρθρου 102 παρ. 1 ν. 2961/2001, όπως αυτή ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2002-2007, στις οποίες παραπέμπει η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 2459/1997, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2000-2007, όπως η παραγραφή αυτή παρατάθηκε με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 ν. 4141/2013 και 22 ν. 4337/2015, όπως και οι πέντε αυτές διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑΠ, κατά τις ειδικότερες ως άνω αναλύσεις και κατά περίπτωση. Υπό αυτό το πρίσμα, το δικαίωμα (εξουσία) του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου (πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου) και την επιβολή ΦΜΑΠ για τα έτη 2000-2007 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά την ημερομηνία έκδοσης των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων (20.9.2016), αφού η εφαρμοστέα στις υπό κρίση περιπτώσεις 10ετής παραγραφή έληγε στις 31.12.2016 ή θα λήξει στις 31.12.2017, κατά περίπτωση. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το μέρος που αφορά στην παραγραφή των ετών 2000-2007 αναφορικά με την κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και τον καταλογισμό ΦΜΑΠ, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο

«.....», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Ακίνητα την	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2000	16.387,62 €
2		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2001	10.630,71 €
3		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2002	15.806,59 €
4		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2003	18.963,39 €
5		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2004	20.496,44 €
6		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2006	32.548,68 €
7		20/09/2016	05/10/2016	ΦΜΑΠ	01/01/2007	32.548,68 €

ΕΤΟΣ 2000

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	7.448,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.938,70 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.387,62 €

ΕΤΟΣ 2001

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	4.832,14 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.798,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.630,71 €

ΕΤΟΣ 2002

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	7.184,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.621,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.806,59 €

ΕΤΟΣ 2003

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	8.619,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.343,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.963,39 €

ΕΤΟΣ 2004

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	9.316,56 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.179,88 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.496,44 €

ΕΤΟΣ 2006

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	14.794,85 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	17.753,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.548,68 €

ΕΤΟΣ 2007

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	14.794,85 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	17.753,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.548,68 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.