



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 12/12/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4244

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία –

Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

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

4. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «.....», ΑΦΜεδρευούσης στηΚύπρου και με διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα στην οδό, Αθήνα, κατά των 1) υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 2) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 3) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 4) υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 5) υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσεως 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 6) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 7) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 8) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 9) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 10) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 11) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 2) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 3) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 4) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 5) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσεως 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 6) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 7) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 8) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 9) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 10) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 11) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 4.783,83 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 4.688,15 €.

- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (*διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012*) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 4.783,83 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 3.540,03 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (*διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013*) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 6.023,28 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 3.011,64 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (*διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014*) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 4.240,22 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.120,11 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσεως 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 13.784,91 €, ΟΓΑ χαρτοσήμου 2.756,98 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής ύψους 16.541,89 € και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.308,37 €.
- Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (*Φ.Α.Π.*), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ακίνητης περιουσίας ύψους 936,70 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 899,23 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (*Φ.Α.Π.*), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ακίνητης περιουσίας ύψους 936,70 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 674,42 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (*ΕΝ.Φ.Ι.Α.*), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 389,41 €, πλέον συμπληρωματικού φόρου ύψους 738,67 € και προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακριβούς υποβολής ποσού 282,01 €
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (*Ε.Φ.Α.*), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 81.542,64 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 97.851,17 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (*Ε.Φ.Α.*), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 81.542,64 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 73.388,38 €.

- Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.), για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 81.542,64 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 40.771,32 €.

Οι ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ., προέκυψαν έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, βάσει της υπ' αριθ.2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, που εκδόθηκε κατόπιν της με αρ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των από2016 οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ακινήτων και τελών χαρτοσήμου του ως άνω Ειδικού Συνεργείου η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου περιορισμένης ευθύνης και υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στην Ελλάδα την2009. Το μετοχικό της κεφάλαιο ήταν από ιδρύσεως 2.000,00 € διαιρεμένο σε 1.000 μετοχές των 2€ έκαστη.

Στις2011 η προσφεύγουσα αγόρασε, δυνάμει του υπ' αριθ. Συμβολαίου του Συμβολαιογράφου, από τονπολυώροφη οικοδομή επί της οδούκαιστονΑττικής με οριζόντιες ιδιοκτησίες μαζί με το εξ αδιαιρέτου ποσοστό τους στο οικόπεδο (500/1000).

Οι ως άνω οριζόντιες ιδιοκτησίες είχαν μεταβιβασθεί στον, από τον πατέρα τουμε γονική παροχή, δυνάμει του υπ' αριθ./2008 συμβολαίου του ίδιου ως άνω Συμβολαιογράφου. Ήδη από το έτος 1996 είχε ανεγερθεί πολυώροφος οικοδομή επί του εν λόγω οικοπέδου, δυνάμει της υπ' αριθ.1996 τελευταίας αναθεώρησης οικοδομικής άδειας του Πολεοδομικού Γραφείουκαι εν συνεχεία, οι τότε συγκύριοι του οικοπέδουκαι, υπήγαγαν την οικοδομή σε οριζόντιες κατ' όροφο ιδιοκτησίες, τις οποίες διένειμαν μεταξύ τους με την υπ' αριθ./1997 Πράξη της Συμβολαιογράφου

Κατά τον διενεργηθέντα στην προσφεύγουσα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβώς τις δηλώσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) για τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01.01.2012 και 01.01.2013, τη δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2014, ενώ δεν υπέβαλε δηλώσεις Ειδικού Φόρου Ακινήτων για τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01.01.2012, 01.01.2013 και 01.01.2014.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα αγόρασε το επίμαχο ακίνητο με το υπ' αριθ.2011 συμβόλαιο έναντι τιμήματος 410.131,85 €, το οποίο καταβλήθηκε «τοις μετρητοίς». Ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης ανήλθε σε 41.831,58 € και καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθ.επιταγή της τράπεζαςκατά την υποβολή της υπ' αριθ.2011

δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την έκδοση της ως άνω επιταγής χρεώθηκε ο υπ' αριθ.....λογαριασμός ταμειευτηρίου του Δεδομένων των ανωτέρω καθώς και του γεγονότος ότι το κεφάλαιο της προσφεύγουσας ανερχόταν σε 2.000,00 € καθώς και το ότι δεν υφίστατο εισερχόμενο έμβασμα, ο έλεγχος έκρινε ότι η αγορά του εν λόγω ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε με ίδια κεφάλαια της εταιρείας αλλά με χρήματα που της δάνεισαν τρίτοι και ως εκ τούτου υφίσταται δανειακή σύμβαση για την οποία όφειλαν να καταβληθούν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ 20%.

Τέλος, από τον ίδιο ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ανακρίβεια και σε ότι αφορά τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι το επίμαχο ακίνητο, φέρεται να παραχωρείται από την προσφεύγουσα προς την εταιρείαδυνάμει των υπ' αριθ.2011 και2012 Συμφωνητικών Μίσθωσης Ακινήτου, χωρίς κανένα οικονομικό αντάλλαγμα πλην της υποχρέωσης της δεύτερης να εξοφλεί όλους τους φόρους του ακινήτου προς το Ελληνικό Δημόσιο και να επιβαρύνεται με τα έξοδα συντήρησης και επισκευών τα οποία θα απαιτούνται. Ήδη στο συγκεκριμένο ακίνητο στεγαζόταν η, η οποία είχε μισθώσει το ακίνητο από την, βάσει των υπ' αριθ.2000 και2002 μισθωτηρίων συμβολαίων μεταξύ του ως εκπροσώπου της εκμισθώτριας και του Προϊσταμένου τηςΑττικής για λογαριασμό του Δημοσίου. Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα όφειλε να δηλώνει ως ακαθάριστο εισόδημά της τεκμαρτό μίσθωμα βάσει των διατάξεων των άρθρων 22 του ν. 2238/1994 και 39 του ν. 4172/2013 για τα κρινόμενα έτη και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

➤ Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως καθώς το Ειδικό Συνεργείο που διενήργησε τον έλεγχο, απέρριψε χωρίς αιτιολογία (*σιωπηρά*) δύο αιτήματα για λόγους ανωτέρας βίας για χορήγηση παράτασης, προκειμένου να προσκομισθούν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά ως προς τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων. Περαιτέρω, παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης καθώς παρά το ρητό αίτημα περί χορήγησης αντιγράφων του συνόλου των εγγράφων που συγκροτούν τον φάκελο του ελέγχου, ουδέποτε χορηγήθηκε η υπ' αριθ. ΔΕΛ ΒΕΞ 2015 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί συγκρότησης Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

➤ Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου αναφορικά με την εξόφληση της αγοράς ακινήτου και του Φ.Μ.Α. Η Φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν επικαλείται κάποιο άλλο ουσιαστικό στοιχείο (*εγγραφή στα βιβλία ή έγγραφο*), από το οποίο

να προκύπτει η σύναψη τέτοιας συμβάσεως, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει, ώστε να καταλογίσει επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου.

➤ Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) λόγω εσφαλμένου συμπεράσματος ότι η Εταιρεία μας δήθεν δεν υπάγεται στις εξαιρέσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 (όπως αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 57 και 58 του Ν. 3842/2010 και τροποποιήθηκαν με το άρθρο 24 του Ν. 3943/2011 και ισχύουν). Με βάση τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η Εταιρεία εξαιρείται από την επιβολή του Ε.Φ.Α., διότι, από τη σύστασή της, αλλά και στα έτη φορολογίας 01.01.2012, 01.01.2013 και 01.01.2014, τις μετοχές αυτής τις κατέχουν φυσικά πρόσωπα με Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα, όπως σαφώς προκύπτει και αποδεικνύεται από τα δικαιολογητικά, που προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας στις2016 το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2016 ΕΜΠ υπόμνημα, με το οποίο ζητά να ληφθούν υπ' όψιν κατά την εξέταση της παρούσας ως προς τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων, οι υπ' αριθ.2016 και2016 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσής μας.

Τέλος, με το από2016 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2016 Αίτημα – Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας, ζητείται κατ' αρχήν η επίσπευση της εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής για σοβαρούς λόγους υγείας. Συμπληρωματικά, επισημαίνεται ότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου επιδόθηκε στις2016, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο ήταν αδύνατον να προσκομισθεί οποιοδήποτε αποδεικτικό έγγραφο, καθόσον στις2016 είχε προηγηθεί χειρουργείο και του νομίμου εκπροσώπου Επιπροσθέτως, με το ως άνω υπόμνημα επισημαίνεται ότι δεν είχε ορθά υπολογισθεί ο ΦΑΠ και ο ΕΝΦΙΑ που καταλογίστηκαν καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του την υπ' αριθ./85 πρώτη αναθεώρηση της πολεοδομικής άδειας για το κρινόμενο ακίνητο. Τέλος, ως προς τον φόρο εισοδήματος, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις η φορολογική αρχή προβαίνει σε διπλή φορολόγηση εισοδήματος, διότι η εταιρείαπλήρωνε πολλαπλάσιο φόρο διότι αφενός φορολογούνταν για τα μισθώματα που ως υπεκμισθώτρια εισέπραττε από το ελληνικό δημόσιο και αφετέρου είχε την παράλληλη υποχρέωση να πληρώνει φόρους και έξοδα συντήρησης του κτηρίου, για λογαριασμό της προσφεύγουσας, σε αντάλλαγμα για τη δωρεάν παραχώρηση του ακινήτου στην οποία είχε προβεί. Ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες φορολογίες, το παρόν υπόμνημα παραπέμπει στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή και δεν προβάλλονται άλλοι πρόσθετοι λόγοι.

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως,

προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επικαλείται πληθώρα κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, αποδεικνύουν ότι πληρούσε για τα κρινόμενα έτη τις προϋποθέσεις εξαίρεσής της από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων και η μη χορήγηση παράτασης από την ελεγκτική αρχή, της στέρησε τη δυνατότητα, να τα θέσει αυτά υπ' όψιν της φορολογικής αρχής.

Επειδή ωστόσο, όπως κρίθηκε με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «*οταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας*».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις από2016 οικείες εκθέσεις τουΕιδικού Συνεργείου Ελέγχου, η φορολογική αρχή έλαβε κατ' αρχήν υπ' όψιν της τα υποβληθέντα με αρ. πρωτ.2016 και2016 υπομνήματα της προσφεύγουσας, τα οποία και συμπεριέλαβε στις ως άνω συνταχθείσες εκθέσεις. Εν συνεχεία, εξέτασε όλες τις προβαλλόμενες με αυτά αιτιάσεις απορρίπτοντας αυτές με πλήρη αιτιολόγηση. Περαιτέρω, εφόσον η προσφεύγουσα, στα πλαίσια της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς και προσκομίζει στοιχεία, τα οποία δεν είχε προλάβει να προσκομίσει στην ελεγκτική αρχή λόγω της μη χορήγησης παράτασης, ο ισχυρισμός ότι παραβιάστηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης δεν ευσταθεί, και ως εκ τούτου δεν υφίστανται λόγοι ουσίας, οι οποίοι να καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις εξ αυτού του λόγου ακυρωτές.

Επειδή, για τα κρινόμενα έτη με την αντικατάσταση του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010, ίσχυε:

«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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 3091/2002, ορίζεται:

«1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001.

.....

6. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 15, 22, 23 και 24 του ν. 2523/97 (ΦΕΚ 179/Α'), όπως ισχύουν.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή του άρθρου αυτού.....».

Επειδή, με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 προστέθηκε στο άρθρο 17 του ν. 3091/2002 νέα παράγραφος από 01/01/2010 ως εξής:

«3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν:

α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού

β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων

γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου

.....».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1093/14-6-2010, όπως συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1114/17-5-2011 Υπουργική Απόφαση, ορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων που κατείχε την 01.01.2012, 01.01.2013 και 01.01.2014. Αναλυτικά αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66/Α'), απαιτείται να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

.....

6. Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15

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 υπάγονται στις εξαιρέσεις 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 υπάγεται στην εξαίρεση. 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)

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.

.....».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να υποβάλλει δηλώσεις Ε.Φ.Α. για τα ακίνητά της, ανεξάρτητα αν ήταν υπόχρεη σε φόρο και ακολούθως να προσκόμιζε τα σχετικά απαιτούμενα δικαιολογητικά στην περίπτωση που συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εξαίρεσής της. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε καμία δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ούτε και τα απαραίτητα προβλεπόμενα δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πραγματικού μετόχου (δικαιούχου) της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου κάθε κρινόμενου έτους, προκειμένου να εξαιρεθεί από τον φόρο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 5 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι: «Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το

πρόσωπο που τις επικαλείται». Συνεπώς, το βάρος της απόδειξης το φέρει η προσφεύγουσα, η οποία οφείλει να προσκομίσει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την απόδειξη των ισχυρισμών της.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι το μετοχικό της κεφάλαιο της προσφεύγουσας εταιρείας ανέρχεται σε δύο χιλιάδες ευρώ (2.000,00€) διαιρεμένο σε χίλιες συνήθεις μετοχές προς 2,00 € εκάστη.

Επειδή η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων εγγράφων, προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί μη υποχρέωσης καταβολής Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων προσκόμισε στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής:

α) Αντίγραφο του Μητρώου Μετόχων της εταιρείας, από το οποίο προκύπτει ότι από τις2009 έως και τις2011 μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν οτου, ενώ από τις2011 και εντεύθεν, μοναδικός μέτοχος αυτής είναι οτου(σχετ. 17)

β) Απλό φωτοαντίγραφο του από2009 Πιστοποιητικού του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού Κύπρου , βάσει του οποίου εμφανίζεται ότι μέτοχος της εταιρείας κατά την ως άνω ημερομηνία είναι ο (σχετ. 4)

γ) Πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ.16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν κατά την2009 ο (σχετ. 5α)

δ) Πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ.16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν κατά την2010 ο (σχετ. 5β)

ε) Πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία/2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ.16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν για το χρονικό διάστημα/2011-...../2011 ο (σχετ. 5γ)

στ) Πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία/2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ.16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν κατά το χρονικό διάστημα/2011-...../2011 ο (σχετ. 6)

ζ) Ακριβές αντίγραφο Πιστοποιητικού του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία/2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ.

...../16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν κατά την 01/01/2012 ο (σχετ. 7)

η) Ακριβές Φωτοαντίγραφο Πιστοποιητικού του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ. /16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν κατά την 01/01/2013 ο (σχετ. 8)

θ) Πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας (Τμήμα Εφόρου Εταιρειών), με ημερομηνία/2016, το οποίο φέρει την υπ' αριθ. /16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille). Βάσει του ως άνω πιστοποιητικού μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν κατά την 01/01/2014 ο (σχετ. 9)

ι) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης/2010, η οποία φέρει την από2016 και αρ. /16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για την περίοδο μεταξύ2009 έως και 31/12/2009. (σχετ. 10)

κ) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης2011, η οποία φέρει την από2016 και αρ. /16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για το έτος που λήγει στις 31/12/2010. (σχετ. 11)

λ) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης/2012, η οποία φέρει την από2016 και αρ. /16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για το έτος που λήγει στις 31/12/2011. (σχετ. 12)

μ) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης2013, η οποία φέρει την από2016 και αρ. /16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για το έτος που λήγει στις 31/12/2012. (σχετ. 13)

ν) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης

...../2014, η οποία φέρει την από2016 και αρ./16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για το έτος που λήγει στις 31/12/2013. (σχετ. 14)

ξ) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης/2015, η οποία φέρει την από2016 και αρ./16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για το έτος που λήγει στις 31/12/2014. (σχετ. 15)

ο) Ακριβές φωτοαντίγραφο της «Ετήσιας Έκθεσης Ιδιωτικής Εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο» της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον κυπριακό νόμο περί εταιρειών Κεφ. 113, με ημερομηνία σύνταξης/2016, η οποία φέρει την από/2016 και αρ./16 Επισημείωση της Χάγης (Apostille) και βάσει της οποίας μοναδικός μέτοχος είναι ο Περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση επισυνάπτεται Αναφορά και Φορολογικές Δηλώσεις για το έτος που λήγει στις 31/12/2015. (σχετ. 16).

Επειδή, οτουκατέχει Αριθμό Φορολογικού Μητρώου στην Ελλάδα (.....), τουλάχιστον από το έτος 1998, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS του Υπουργείου Οικονομικών. Περαιτέρω, από το υποσύστημα Εισοδήματος προκύπτει ότι με τον ως άνω ΑΦΜ υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα τουλάχιστον από το οικονομικό έτος 2002 και εντεύθεν ανελλιπώς.

Επειδή με τα προαναφερθέντα συνημμένα στην παρούσα ενδικοφανή έγγραφα αποδεικνύεται ότι κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014, μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν ο τουμε ΑΦΜ στην Ελλάδα

Επειδή βάσει των ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3^α του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 και των ΠΟΛ 1093/14-06-2010 και 1114/17-05-2011 περί εξαίρεσης της προσφεύγουσας εταιρείας από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων για τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της τα κρινόμενα έτη φορολόγησης, ήτοι την 01/01/2012, 01/01/2013 και 01/01/2014. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα ισχυρισμός πρέπει να γίνει αποδεκτός και να ακυρωθούν οι υπ' αριθ.-2016,2016 και2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931]: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1α του Κ.Ν.Τ.Χ [ΦΕΚ Α' 239/28-07-1931], ορίζεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου 3% υπόκειται: «Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου, ...» ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 περ. Γ' του Ν. 4169/1961 (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται με ποσοστό 20% εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου», και με το άρθρο 806 του Α.Κ. ορίζεται ότι «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας»

Επειδή σε περίπτωση, που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως, στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου θα υπαχθεί ή η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία των συμβαλλόμενων επιτηδευματιών, η οποία (εγγραφή) εξομοιώνεται με έγγραφο (ΣτΕ 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ), ή η σχετική περί του δανείου αυτού εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β ή 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ. και ΣτΕ 3914/1977).

Συνεπώς, τα στοιχεία της σύμβασης δανείου πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία, η οποία λογίζεται ως έγγραφο που αποδεικνύει την σύμβαση (ΣτΕ 190/2009, 2911/1993, 2134/1987).

Επειδή για την υπαγωγή των δανείων στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (ΣτΕ 1514/1956, 578/1957).

Επειδή η φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από την από/2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Κ.Ν.Τ.Χ., διαπίστωσε ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου που αγοράσθηκε από την προσφεύγουσα προσδιορίσθηκε σε 410.131,85 €, βάσει της οποίας κατεβλήθη φόρος μεταβίβασης ύψους 41.831,58 € με το υπ' αριθ.-2011 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εξοφλήθη με την με αριθ.επιταγή έκδοσης της τράπεζας Το δε τίμημα των 410.131,85 €, όπως αναγράφεται στο υπ' αριθ.2011 συμβόλαιο καταβλήθηκε «τοίς

μετρητοίς». Από την αλληλογραφία της φορολογικής αρχής με την τράπεζα, προέκυψε ότι η επιταγή με την οποία η προσφεύγουσα εξόφλησε τον φόρο μεταβίβασης εκδόθηκε με χρέωση του λογαριασμού ταμειευτηρίου με αριθμότης ίδιας τράπεζας που ανήκει στον Κο Εν συνεχεία, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν του τα ανωτέρω σε συνδυασμό με ότι: α) το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας ήταν 2.000,00 €, ενώ το συνολικό τίμημα για την αγορά του ακινήτου ανήλθε σε 417.665,33 €, β) το ως άνω τίμημα εξοφλήθηκε με μετρητά ενώπιον του συμβολαιογράφου και γ) δεν υφίστατο εισερχόμενο έμβασμα προς την προσφεύγουσα κατέληξε στο πόρισμα ότι η εν λόγω αγορά δεν προήλθε από ίδια κεφάλαια της εταιρείας αλλά με χρήματα τα οποία της δάνεισαν τρίτοι (διευκόλυνση) και κατά πάσα πιθανότητα ο μέτοχος αυτής που είναι και «φυσικός κύριος του ακινήτου». Συνεπώς, κατά την ελεγκτική αρχή υφίσταται δανειακή σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του Κουκαι ως εκ τούτου όφειλαν να αποδοθούν τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι «η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση για το συνολικό τίμημα της αγοράς ύψους 417.665,33 € ο έλεγχος διαπιστώνει ότι «.....δεν αιτιολόγησε την προέλευση των ως άνω «μετρητών» με τα οποία καταβλήθηκε το τίμημα, ούτε προσκόμισε σχετικό στοιχείο από το οποίο προκύπτει η προέλευση των χρημάτων με τα οποία καταβλήθηκε το προαναφερθέν τίμημα...» (σελ. 48 οικείας έκθεσης). Ωστόσο, ούτε η ελεγκτική αρχή από την πλευρά της αιτιολόγησε την προέλευση των χρημάτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά του επίμαχου ακινήτου από την προσφεύγουσα.

Επειδή, πέραν τούτου, το γεγονός της έκδοσης επιταγής από το λογαριασμό του μετόχου, προκειμένου να εξοφληθεί ο φόρος μεταβίβασης ύψους 41.831,58 € για το ακίνητο που αγόρασε η προσφεύγουσα, δεν δύναται από μόνο του να αποδείξει ότι η αιτία της ως άνω κίνησης ήταν υφιστάμενη δανειακή σύμβαση.

Επειδή η φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται κάποιο άλλο ουσιαστικό στοιχείο (εγγραφή στα βιβλία ή έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει η σύναψη τέτοιας συμβάσεως, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει ώστε να καταλογίσει επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, δεν στοιχειοθετείται και δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη δανειακής σύμβασης και η υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 (χρήσεις 2011, 2012 και 2013): «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που

προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/ 1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97/Α'). Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.

2. Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:

α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία.

β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α').

γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται

δ) Του συντελεστή παλαιότητας.....

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση 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 τριάντισι 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 περαιτέρω με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 2238/1994: «Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

.....

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το

ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.»

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι το επίμαχο ακίνητο, φέρεται να παραχωρείται από την προσφεύγουσα προς την εταιρεία, δυνάμει των υπ' αριθ.2011 και2012 Συμφωνητικών Μίσθωσης Ακινήτου, χωρίς κανένα οικονομικό αντάλλαγμα, πλην της υποχρέωσης της δεύτερης να εξοφλεί όλους τους φόρους του ακινήτου προς το Ελληνικό Δημόσιο και να επιβαρύνεται με τα έξοδα συντήρησης και επισκευών τα οποία θα απαιτούνται. Ήδη στο συγκεκριμένο ακίνητο στεγαζόταν η, η οποία είχε μισθώσει το ακίνητο από την, βάσει των υπ' αριθ.2000 και2002 μισθωτηρίων συμβολαίων, μεταξύ τουμε την ιδιότητα του εκπροσώπου της εκμισθώτριας..... και του Προϊσταμένου τηςΑττικής για λογαριασμό του Δημοσίου.

Επειδή η φορολογική αρχή διαπίστωσε κατ' αρχήν ανακρίβεια στις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις για το επίμαχο ακίνητο, καθώς αυτό δηλώνονταν ως «οικίες» και θέσεις στάθμευσης, ενώ στην πραγματικότητα χρησιμοποιούνταν ως «γραφεία», εφόσον όπως προαναφέρθηκε, ήδη από το έτος 2000 στεγαζόταν η Κατά δεύτερο λόγο διαπιστώθηκε ότι δηλώνονταν οι εν λόγω ιδιοκτησίες από την προσφεύγουσα ως «κενές» ενώ, δυνάμει των ως άνω προαναφερθέντων συμβολαίων, είχαν παραχωρηθεί στην εταιρεία, η οποία με τη σειρά της είχε υπεκμισθώσει αυτές στη

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα, αν και είχε την υποχρέωση βάσει των διατάξεων των άρθρων 22 του ν. 2238/1994 και 39 του ν. 4172/2013, δεν συμπεριέλαβε ως όφειλε στο ακαθάριστο εισόδημά της, ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο να αντιστοιχεί σε ποσοστό τουλάχιστον 3,5% (για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014) και 3% (για το φορολογικό έτος 2014) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή προσδιόρισε βάσει των ανωτέρω το εισόδημά της και προχώρησε στον καταλογισμό του οφειλόμενου φόρου με την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3842/2010, όπως ίσχυε για τα ακίνητα που κατείχε η προσφεύγουσα την 01.01.2012 και την 01.01.2013 και πριν την κατάργησή του με την παρ. 1 άρθρου 13 του ν. 4223/2013: «Από το έτος 2010 και κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού...» και σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 «Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας...».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3842/2010 ορίζεται:

«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 με την παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «Όλα τα νομικά πρόσωπα που διαθέτουν ακίνητη περιουσία σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του παρόντος την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας.....», πράγμα το οποίο δεν έπραξε, ως όφειλε, η προσφεύγουσα για τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01/01/2012 και 01/01/2013.

Επειδή στο άρθρο 35 του ν. 3842/2010 ορίζεται:

«1. Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6‰).
.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013, όπως ίσχυε για τα ακίνητα που είχε η προσφεύγουσα στην κατοχή της την 01.01.2014:

«1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ. Ι. Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής,

της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ. Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4223/2013:

«Α. Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα

1. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος.....

Ειδικότερα:

α) Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).

β) Η επιφάνεια υπολογίζεται σε τετραγωνικά μέτρα.

γ) Προκειμένου για ειδικά κτίρια, η επιφάνεια απομειώνεται με την εφαρμογή Συντελεστή Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.). Ως ειδικά κτίρια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου νοούνται τα κτίσματα των περιπτώσεων δ', ε', στ', ζ', η' και θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της υπ' αριθμ.1129485/479/ 3.12.1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 1152), με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή.

δ) Η χρήση των χώρων του κτίσματος διακρίνεται σε κύρια και βοηθητική. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η διάκριση των χώρων σε κύρια και βοηθητική σχετικά με την επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου.

ε) Η παλαιότητα του κτίσματος προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του έτους φορολογίας και του έτους έκδοσης της νεώτερης οικοδομικής άδειας. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, ως έτος έκδοσής της λαμβάνεται το έτος κατασκευής το οποίο προκύπτει από δημόσιο έγγραφο. Αν το έτος κατασκευής δεν προκύπτει από δημόσιο έγγραφο ή από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, ως έτος έκδοσης της άδειας λαμβάνεται το έτος κατά το οποίο δηλώθηκε το κτίσμα με την υποβολή προς τη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων.

.....»

Επειδή ακολούθως με το άρθρο 5 του ν. 4223/2013 ορίζεται:

1. Στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 επιβάλλεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο οποίος υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων του παρόντος.

2.

3. Για κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και υπολογίζεται στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 με συντελεστή πέντε και μισό τοις χιλίοις (5,5%).....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβώς τις δηλώσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας και Ε9 για τα κρινόμενα έτη. Όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας ακινήτων, διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς το δηλωθέν έτος κατασκευής και τον συντελεστή παλαιότητας, ως προς την κατηγορία ακινήτου και τη χρήση τους καθώς είχαν δηλωθεί ως «οικίες» και όχι ως γραφεία αλλά και ως προς το γεγονός ότι πρόκειται για ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα.

Επειδή κατ' αρχήν για τη χρήση του ακινήτου αλλά και την ηλεκτροδότησή του, ορθώς ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε την αξία του, εφόσον πρόκειται εκ των πραγμάτων για επαγγελματική στέγη και δη ηλεκτροδοτούμενη, καθώς στο ακίνητο στεγάζεται ηήδη από το 2000 και εντεύθεν.

Επειδή ως προς τον συντελεστή παλαιότητας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπ' όψιν της την υπ' αριθ./85 πρώτη αναθεώρηση της πολεοδομικής άδειας. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου λαμβάνεται υπ' όψιν η τελευταία εκδοθείσα αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας. Σύμφωνα δε με την παρ. 20 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1149/09-06-1994: «*Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978 η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980).....*». Εν προκειμένω, για το κρινόμενο ακίνητο η τελευταία αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας ήταν η υπ' αριθ.1996 και βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος υπολόγισε την παλαιότητα του ακινήτου με ημερομηνία1998, ήτοι σε χρόνο μετά τη συμπλήρωση διετίας από την ως άνω τελευταία αναθεώρηση.

Επειδή, βάσει των ως άνω προαναφερομένων ανακριβειών και διαφορών που διαπιστώθηκαν σε σχέση με τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις, ορθώς ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε κατ' αρχήν την αντικειμενική αξία του ακινήτου για κάθε κρινόμενο έτος και βάσει αυτής καταλόγισε τον οφειλόμενο Φόρο Ακίνητης Περιουσίας για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2012 και 01.01.2013 και τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας για τα ακίνητα που κατείχε η προσφεύγουσα την 01.01.2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από2016 και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**και ειδικότερα:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, καθώς και των υπ' αριθ.2016,2016 και2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και

β) την απόρριψη αυτής ως προς τα λοιπά και την επικύρωση των υπ' αριθ.2016,2016,2016 και2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, των υπ' αριθ.2016,2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) καθώς και της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Οικονομικό Έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)

Διαφορά φόρου εισοδήματος (ως οικεία πράξη)	4.783,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 98% (ως οικεία πράξη)	4.688,15 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.471,98 €

2. Οικονομικό Έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

Διαφορά φόρου εισοδήματος (ως οικεία πράξη)	4.783,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 74% (ως οικεία πράξη)	3.540,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.323,86 €

3. Οικονομικό Έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

Διαφορά φόρου εισοδήματος (ως οικεία πράξη)	6.023,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 50% (ως οικεία πράξη)	3.011,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.034,92 €

4. Φορολογικό Έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)

Διαφορά φόρου εισοδήματος (ως οικεία πράξη)	4.240,22 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν. 4174/2013 ανακριβούς υποβολής 50% (ως οικεία πράξη)	2.120,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.360,33 €

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Παρούσας Απόφασης
----------------	----------------------	--------------------------------

Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	459.496,91 €	0,00 €
Χαρτόσημο 3%	13.784,91 €	0,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%	2.756,98 €	0,00 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου μη υποβολής 120%	16.541,89 €	0,00 €
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	3.308,37 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.392,15 €	0,00 €

Γ. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΦΑΠ)

1. Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012

Φορολογητέα Αξία Ακινήτων	543.617,66 €
Φόρος 6‰	3.261,70 €
Μείον φόρος που καταβλήθηκε βάσει δήλωσης	2.325,00 €
Υπόλοιπο	936,70 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 96% (ως οικεία πράξη)	899,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.835,93 €

2. Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2013

Φορολογητέα Αξία Ακινήτων	543.617,66 €
Φόρος 6‰	3.261,70 €
Μείον φόρος που καταβλήθηκε βάσει δήλωσης	2.325,00 €
Υπόλοιπο	936,70 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 72% (ως οικεία πράξη)	674,42 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.611,12 €

Δ. ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΕΝΦΙΑ)

Ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2014

Συνολική Αξία Ακίνητης Περιουσίας	525.705,66 €
Κύριος Φόρος	1.915,04 €
Συμπληρωματικός Φόρος 5‰	2.628,52 €

Σύνολο κύριου & συμπληρωματικού φόρου	4.543,56 €
Μείον φόρος που καταβλήθηκε βάσει δήλωσης	3.415,48 €
Υπόλοιπο	1.128,08 €
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ (25%) λόγω ανακριβούς υποβολής	282,01 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.410,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.410,09 €

Ε. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΕΦΑ)

1. Ακίνητη Περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Παρούσας Απόφασης
Φορολογητέα Αξία Ακινήτων	543.617,66 €	0,00 €
Φόρος 15%	81.542,64 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%	97.851,17 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	179.393,81 €	0,00 €

2. Ακίνητη Περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Παρούσας Απόφασης
Φορολογητέα Αξία Ακινήτων	543.617,66 €	0,00 €
Φόρος 15%	81.542,64 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 90%	73.388,38 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	154.931,02 €	0,00 €

3. Ακίνητη Περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Παρούσας Απόφασης
Φορολογητέα Αξία Ακινήτων	543.617,66 €	0,00 €
Φόρος 15%	81.542,64 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 90%	40.771,32 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	122.313,96 €	0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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