



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 09/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4221

**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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην Τοπική ενότητατης Δημοτικής ενότητας κατά της **υπ'αριθμ..... Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2001, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την **υπ'αριθμ..... Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2001, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόέκθεση ελέγχου Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ν.2459/1997) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ..... **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2001, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας 2.520,99 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.025,19 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **5.546,18 €**.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης ελέγχου Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ν.2459/1997) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί διότι η Δ.Ο.Υ. μέσω των αρμοδίων προς τούτο ελεγκτών, δεν διενήργησε κανένα έλεγχο στην επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης ως όφειλε καθόσον δεν επαρκεί η πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργηθεί νόμιμα έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας. Επιπλέον πουθενά στην προσαλλόμενη πράξη δεν γίνεται επίκληση ότι ο έλεγχος των βιβλίων στην έδρα της επιχείρησης κατέστη αδύνατος, ώστε να δικαιολογούνται οι διαφορετικές και αποκλίνουσες ενέργειες της Δ.Ο.Υ.
- Στην επιβολή της διαφοράς φόρου και πρόσθετου φόρου δεν λήφθηκε υπόψη η απαλλαγή που δικαιούται για το 50% της αξίας του γηπέδου σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.3 του ν.2459/1997.
- Κατά τον υπολογισμό του φόρου δεν προκύπτει να έχουν αφαιρεθεί από την συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της την 01/01/2001 τα χρέη που υπάρχουν στην πρώτη Ιανουαρίου του έτους 2001 και προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από την Τράπεζα και αποδεδειγμένα χρησιμοποιήθηκαν για ανέγερση και επέκταση των εγκαταστάσεων της και φορολογούνται σύμφωνα με τον ν.2459/1997.
- Εσφαλμένα καταλογίσθηκε φόρος καθόσον για την υπό κρίση χρήση έχει επέλθει παραγραφή.
- Εσφαλμένα υπολογίσθηκαν οι πρόσθετοι φόροι καθώς δεν λήφθηκε υπόψη η διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 του ν.2459/2007.

Επειδή στο άρθρο 23 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που

υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. Και στην παρ.2 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Επειδή εν προκειμένω βάσει των ισχυουσών προαναφερθεισών διατάξεων δίνεται η δυνατότητα διενέργειας ελέγχου και από το γραφείο ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 28 του ν.2459/1997 ορίζεται:

«2. Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ/τος 118/1973.».

Επειδή το ν.δ. 118/1973 «Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» κυρώθηκε με τον ν.2961/2001 (Κύρωση Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

Επειδή στο άρθρο 102 παρ.1 του ν.2961/2001 (η εν λόγω διάταξη ενσωματώθηκε ως συναφή διάταξη στο ν.2459/1997 με την διοικητική κωδικοποίηση των διατάξεων του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.). με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1052/2002) ορίζεται:

«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.

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

Επειδή στο άρθρο 28 της ΠΟΛ 1130/1997 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι οι διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και αναφέρονται στην καταχώρηση των δηλώσεων την έκδοση πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου,

εφαρμόζονται ανάλογα και στη φορολογία ακίνητης περιουσίας, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στα άρθρα 21 έως 35 του κοινοποιούμενου νόμου.

Επίσης μπορεί να ασκηθεί προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης επιβολής του φόρου ακίνητης περιουσίας, καθώς και τα ένδικα μέσα, που προβλέπονται από τις διατάξεις της φορολογικής Δικονομίας.

Ειδικά, όσον αφορά την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζεται στο άρθρο αυτό, ότι εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του Ν.Δ. 118/1973 που προβλέπουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών.

Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας και προστίμου παραγράφεται:

α) στην περίπτωση που η δήλωση είναι ανακριβής, μετά πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

β) στην περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση είτε για ολόκληρη είτε για μέρος της ακίνητης περιουσίας, μετά πάροδο δεκαπενταετίας, από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και

γ) στην περίπτωση επιβολής προστίμου, μετά πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο συντελέστηκε η παράβαση.».

Επειδή με τους παρακάτω νόμους δόθηκαν οι εξής παρατάσεις παραγραφής:

- με τις διατάξεις των άρθρων: 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, ορίστηκε ότι:

« 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,

- με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 ορίστηκε ότι:

« 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, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013»,

- με το άρθ. 22 εδ. β' του Ν. 4203/2013, ορίστηκε ότι:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)....., και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και».

- με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015 ορίστηκε ότι:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη

τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, για την υπόθεση της προσφεύγουσας εταιρείας εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... /23-12-2013 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η οποία γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμ.πρωτ. /27-12-2013 γνωστοποίηση, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου παρατάθηκε βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων μέχρι την 31/12/2016 και δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής για το υπό κρίση έτος φορολογίας 2001, καθόσον η υπ' αριθμ. /09.03.2016 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 09.03.2016 και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 13.06.2016 ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής (σε περίπτωση ανακριβούς υποβολής δήλωσης) και παρατάσεων αυτής συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή στο άρθρο 23 παρ (δ) και (ε) του ν.2459/1997 ορίζεται:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

α).....,

β),

γ),

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 βιομηχανικές, μεταλλευτικές, λατομικές, βιοτεχνικές, εμπορικές, γεωργικές, κτηνοτροφικές, ξενοδοχειακές και επαγγελματικές γενικά επιχειρήσεις καθώς και τα κτίσματα των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούνται από νομικά πρόσωπα, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και κοινωφελή ιδρύματα.....

.....

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 κ.λπ.. Η αυτή απαλλαγή ισχύει και για τα γήπεδα των ακινήτων, που είναι εκμισθωμένα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και το μίσθωμα τους υπολογίζεται σε ποσοστό στις εισπράξεις τους. Επίσης τα ιδιωτικά εκπαιδευτήρια οποιασδήποτε βαθμίδας εκπαίδευσης και κατάρτισης για το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας των γηπέδων τους, στα οποία έχουν κατασκευαστεί έργα που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες του εκπαιδευτηρίου, όπως το κυρίως κτίριο, χώροι αθλοπαιδιών, στάθμευσης αυτοκινήτων και λοιποί χώροι...».

Επειδή στο άρθρο 23 «περί απαλλαγών από το φόρο» της ΠΟΛ 1130/1997 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού απαλλάσσονται από το φόρο:

δ) Τα κτίσματα των ακινήτων και τα άλλα συστατικά του εδάφους, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα μηχανήματα και γενικά οι κατασκευές που είναι στερεά συνδεδεμένες με το έδαφος. Απαλλαγή θα υπάρξει μόνο αν τα κτίσματα και τα άλλα συστατικά του εδάφους ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από βιομηχανικές, μεταλλευτικές, λατομικές, βιοτεχνικές, εμπορικές, γεωργικές ή κτηνοτροφικές, ξενοδοχειακές και γενικά επαγγελματικές επιχειρήσεις καθώς και τα κτίσματα των ακινήτων που χρησιμοποιούνται από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και κοινωφελή ιδρύματα.

Την ίδια απαλλαγή θα έχουν και τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από τις πιο πάνω επιχειρήσεις και έχουν εισφερθεί σ' αυτές κατά χρήση.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις που απαλλάσσονται τα κτίσματα κ.λ.π. σε φόρο υποβάλλεται μόνο η αξία του οικοπέδου.

Διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή της αξίας των κτισμάτων καταλαμβάνει μόνο τα ακίνητα όλων γενικά των επιχειρήσεων, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή και την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας.

Συνεπώς, αν η επιχείρηση προβαίνει στην εκμίσθωση κάποιου ακινήτου ή παραχωρεί δωρεάν την χρήση του η αξία των κτισμάτων του ακινήτου αυτού, δεν απαλλάσσεται από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

Επίσης, αν μέρος του ακινήτου δεν χρησιμοποιείται για την παραγωγή ή την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας (π.χ. για γραφεία, λογιστήριο, αίθουσα δεξιώσεων κ.λ.π.) η αξία των κτισμάτων αυτών δεν απαλλάσσεται από το ΦΜΑΠ.

Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια και διαμερίσματα και αποκτούν εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις), απαλλάσσεται από το ΦΜΑΠ η αξία των κτισμάτων των δωματίων και διαμερισμάτων αυτών.

.....
ε) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, με οποιαδήποτε μορφή και αν λειτουργούν (π.χ. ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια, πανσιόν, μοτέλ κ.λ.π.). Η απαλλαγή αφορά μόνο το 50% της αξίας των γηπέδων που ανήκουν κατά κυριότητα στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, χρησιμοποιούνται από αυτές για τουριστική εκμετάλλευση και στα οποία έχουν κατασκευασθεί έργα που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. Τέτοια γήπεδα είναι εκείνα επί των οποίων έχει ανεγερθεί το κτίριο του ξενοδοχείου, έχουν διαμορφωθεί χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, χώροι αθλοπαιδιών κ.λ.π.

Η αυτή απαλλαγή του 50% της αξίας τους ισχύει και για τα γήπεδα των ακινήτων που είναι εκμισθωμένα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και το μίσθωμα τους υπολογίζεται σε ποσοστό στις εισπράξεις τους.

Διευκρινίζεται, πως, αν στο ίδιο κτίριο που στεγάζεται ξενοδοχειακή επιχείρηση, υπάρχουν και γραφεία ή καταστήματα, αυτά φορολογούνται ...».

Επειδή στην ΠΟΛ 1143/1997 της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται ότι :

«Με αφορμή ερωτήματα που μας υποβλήθηκαν σχετικά με θέματα εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 και 35 του Ν. 2459/97 (ΦΕΚ 17^Α/18.2.97) που αναφέρονται στη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας και τις οποίες σας κοινοποιήσαμε με την αριθ. 1042365/251/Β0013/14.4.1997 ΠΟΛ. 1130 εγκύκλιο, σας διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την πιο πάνω εγκύκλιο σας γνωρίσαμε ότι οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια και διαμερίσματα και αποκτούν εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις) απαλλάσσονται από το ΦΜΑΠ για την αξία των κτισμάτων (δωματίων και διαμερισμάτων).

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω απαλλαγή περιορίζεται μόνο στην αξία των κτισμάτων και δεν περιλαμβάνει το 50% της αξίας του οικοπέδου.

Την ίδια απαλλαγή - μόνο για την αξία των κτισμάτων - θα έχουν και οι επιχειρήσεις Camping.

Συνεπώς, στις πιο πάνω επιχειρήσεις που απαλλάσσονται τα κτίσματα υποβάλλεται σε φόρο μόνο η αξία του οικοπέδου.».

Επειδή στο με αρ. Πρωτ: Δ13 ΦΜΑΠ 1082051 ΕΞ 2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας «Άτυπη κωδικοποίηση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)» διευκρινίσθηκε μεταξύ άλλων ότι απαλλάσσεται το 50% της αξίας των γηπέδων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, που τους ανήκουν κατά κυριότητα, που τα χρησιμοποιούν για τουριστική εκμετάλλευση και στα οποία έχουν κατασκευαστεί έργα που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες αυτών, όπως το κυρίως κτίριο του ξενοδοχείου και λοιποί χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, χώροι αθλοπαιδιών κ.λπ. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και για τα γήπεδα των ακινήτων που είναι μισθωμένα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και το μίσθωμά τους υπολογίζεται σε ποσοστό στις εισπράξεις τους. Η ίδια απαλλαγή χορηγείται και για το γήπεδο των κάμπινγκ, ενώ δεν χορηγείται για το γήπεδο των ενοικιαζόμενων δωματίων.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 25 του ν.2459/1997 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 25 παρ.(α), (β), και (γ) του ν.2459/1997 της ως άνω ΠΟΛ 1130/1997 αναφέρεται:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι, από την συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, όπως αυτή προσδιορίστηκε με τη διαδικασία του άρθρου 24 αφαιρούνται τα χρέη που είναι εξασφαλισμένα με υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης σε ακίνητα του φορολογουμένου αρκεί αυτά:

α) Να υπάρχουν κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους της φορολογίας. Εξυπακούεται ότι αφαιρείται μόνο το ποσό του χρέους που οφείλεται κατά την ημερομηνία αυτή,

β) να προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ή το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή από Τράπεζες. Ο νόμος δεν κάνει καμιά διάκριση όσον αφορά τις Τράπεζες και συνεπώς τα χρέη μπορεί να προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από οποιαδήποτε Τράπεζα είτε ημεδαπή είτε αλλοδαπή.

Αν τα χρέη προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο ή ιδιώτη δεν αφαιρούνται, έστω και αν αυτά είναι ασφαλισμένα με υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης,

γ) να χρησιμοποιήθηκαν αποδεδειγμένα για την ανέγερση ή την επέκταση ή επισκευή των κτισμάτων που ανήκουν στον υπόχρεο και υπόκεινται σε φόρο ακίνητης περιουσίας. Αν δεν χρησιμοποιήθηκαν για το σκοπό αυτό δεν αφαιρούνται.....».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με το υπ' αριθμ./1996 συμβόλαιο της συμβολαιογράφουείναι ιδιοκτήτρια ενός οικοπέδου έκτασης 5.700,23 τ.μ. με εντός αυτού ανεγερθέντα κτίσματα τα οποία χρησιμοποιούνται ως ενοικιαζόμενα διαμερίσματα.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ», (σχετικά το απόειδικό σήμα λειτουργίας του ΕΟΤ και το απόειδικό σήμα λειτουργίας της Περιφέρειας) εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 23 παρ.(δ) καθόσον όπως διευκρινίσθηκε και με την ΠΟΛ 1130/1997 για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια και διαμερίσματα και αποκτούν εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις), απαλλάσσεται από το ΦΜΑΠ η αξία των κτισμάτων των δωματίων και διαμερισμάτων αυτών. Ως εκ τούτου ορθώς από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν ελήφθη υπόψη στην φορολογική αξία των ακινήτων η αξία των κτισμάτων των δωματίων και διαμερισμάτων αυτών.

Επειδή για την απαλλαγή του άρθρου 23 παρ.(ε) του ν.2459/1997 (απαλλαγή του 50% της αξίας των γηπέδων) της οποίας επικαλείται την εφαρμογή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έχει σαφώς διευκρινισθεί με την ΠΟΛ 1143/1997 (και εν συνεχεία και με την με αρ. πρωτ: Δ13 ΦΜΑΠ 1082051 ΕΞ 2011 Άτυπη κωδικοποίηση του φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)) ότι δεν χορηγείται για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια και διαμερίσματα.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι δικαιούται την έκπτωση του άρθρου 25 παρ.1 του ν.2459/1997 και προς επίρρωση αυτού προσκόμισε :

α) το υπ' αριθμ./02-11-2015 πιστοποιητικό του Υποθηκοφύλακα,

β) φωτοαντίγραφο της με αριθμ./1996 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου περί εγγραφής προσημείωσης υποθήκης ποσού 70.000.000 δρχ επί του υπό κρίση ακινήτου προς ασφάλεια κάθε απαιτήσεως της Τράπεζας και προς εξασφάλιση κάθε

τοκοφόρου απαιτήσεως της από την προσφεύγουσα εταιρεία, εκ της συμβάσεως με αριθμό/16-06-1996 σε συνδυασμό με την υπ'αριθμ./1/11-06-1996 πρόσθετη πράξη ,
γ)φωτοαντίγραφο της με αριθμ./2015 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία αποφασίσθηκε η εξάλειψη της προσημείωσης που είχε εγγραφεί δυνάμει της υπ'αριθμ./1996 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου ,
δ)ισολογισμό αυτής για την εταιρική χρήση 01/01/2000-31/12/2000,
ε)ισολογισμό αυτής για την εταιρική χρήση 01/01/2001-31/12/2001,
στ)την υπ'αριθμ./1989 άδεια οικοδομής εκδοθείσα τηνστο όνομα των: α) και β) ,
ζ)την υπ'αριθμ./1993 άδεια οικοδομής εκδοθείσα τηνστο όνομα των: α) και β) ,
η) την υπ'αριθμ./2000 άδεια οικοδομής εκδοθείσα τηνστο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας ,
θ) την υπ'αριθμ./2005 άδεια οικοδομής εκδοθείσα τηνστο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων οι οποίες ατύπως κωδικοποιήθηκαν με το προαναφερόμενο με αρ. Πρωτ: Δ13 ΦΜΑΠ 1082051 ΕΞ 2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, για να αφαιρεθούν τα χρέη που είναι εξασφαλισμένα με υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης σε ακίνητα του φορολογουμένου πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, οι εξής προϋποθέσεις για τα εν λόγω χρέη :

α)να υπάρχουν κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους της φορολογίας,

β) να προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ή το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή από Τράπεζες και

γ) να χρησιμοποιήθηκαν αποδεδειγμένα για την ανέγερση ή την επέκταση ή επισκευή των κτισμάτων που ανήκουν στον υπόχρεο και υπόκεινται σε φόρο ακίνητης περιουσίας. Αν δεν χρησιμοποιήθηκαν για το σκοπό αυτό δεν αφαιρούνται.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε την σύμβαση δανείου με την Τράπεζα και επιπλέον, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προκύπτει το υπόλοιπο του εν λόγω δανείου και αν αυτό συμπίπτει ή εμπεριέχεται στο ποσό που απεικονίζεται στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης 2000 (ο ισολογισμός της εταιρικής χρήσης 01/01/2001-31/12/2001 δεν λαμβάνεται υπόψη καθόσον απεικονίζει μόνο υπόλοιπα της 31/12/2001). Επίσης οι προσκομισθείσες άδειες οικοδομής δεν συσχετίζονται με το χορηγηθέν δάνειο και δεν αποδεικνύουν και την εκτέλεση των εργασιών. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί χορήγησης έκπτωσης του άρθρου 25 του ν.2459/1997 απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 30 του ν.2459/1997 ορίζεται:

«Σε περίπτωση που υποβάλλεται ανακριβής δήλωση, ως προς την αξία επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, που ορίζεται σε ποσοστό 75% στο φόρο που με την ανακρίβεια θα διέφευγε ο

φορολογούμενος. Δε θεωρείται ανακρίβεια και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος αν η αξία που προσδιορίστηκε οριστικά δεν είναι μεγαλύτερη κατά 25% από τη συνολική αξία που δηλώθηκε, μετά την αφαίρεση των χρεών, για τα οποία ορίζει το άρθρο 25 του κοινοποιούμε νου νόμου.».

Επειδή στο άρθρο 1 παρ.1 και 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό 1,5% (ενάμισι τοις εκατό) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάμισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

4..... Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).».

Επειδή στο άρθρο 2 παρ.4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.».

Επειδή στο άρθρο 38 παρ.1 του ν.2523/1997 ορίζεται:

« Οι διατάξεις των άρθρων 1, 2 και 3 εφαρμόζονται:

α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 1997 και μετά, β) για το Φ.Π.Α., για τις πράξεις που γίνονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, γ) για τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές γι' αυτούς που παρακρατούνται ή επιρρίπτονται από 1ης Ιανουαρίου 1998 και μετά, δ) για υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου για τις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά και ε) για τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές, για πράξεις, συναλλαγές ή έγγραφα, για τις οποίες η υποχρέωση γεννιέται από την 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά.».

Επειδή στην παρ.17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.».

Επειδή εν προκειμένω, για την υπό κρίση διαφορά φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2001, ορθώς έχουν επιβληθεί οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του ν.2523/1997, καθόσον σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι διατάξεις των άρθρων 1,2,3 του ν.2523/1997 εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την δημοσίευση του ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α΄ /11-9-1997) και μετά. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2459/1997 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

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

Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01.01.2001

Διαφορά φόρου	2.520,99€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.025,19€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.546,18€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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