



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

Καλλιθέα, 09/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4205

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
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).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

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

4. Την από 13.7.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας (πρώην), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με έδρα κατά το καταστατικό σύστασης στη και ήδη, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, στη της (οδός,, όροφος, Τ.Κ.) και με διεύθυνση στην Ελλάδα στο (οδός, Τ.Κ.), νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου, κάτοικο, οδός αριθμός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2003	99.011,88 €
2		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2004	99.011,88 €
3		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2005	98.309,60 €
4		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2006	98.309,60 €
5		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2007	98.309,60 €
6		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2008	141.399,76 €
7		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2009	200.349,29 €
8		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2010	100.474,11 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30.5.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 13.7.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 45.005,40 €, πλέον 54.006,48 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 45.005,40 €, πλέον 54.006,48 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός

φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 44.686,18 €, πλέον 53.623,42 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 44.686,18 €, πλέον 53.623,42 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

5) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 44.686,18 €, πλέον 53.623,42 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

6) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 64.272,62 €, πλέον 77.127,14 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

7) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 91.067,86 €, πλέον 109.281,43 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

8) Με την υπ' αριθμ./2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων (ΕΦΑ) ποσού 45.670,05 €, πλέον 54.804,06 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

Οι ως άνω διαφορές φόρου (ΕΦΑ) προέκυψαν επί τη βάσει της από 30.5.2016 έκθεσης πλήρους ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία των ακινήτων που είχε στην κυριότητά της η προσφεύγουσα την 1.1.2003, την 1.1.2004, την 1.1.2005, την 1.1.2006, την 1.1.2007, την 1.1.2008, την 1.1.2009 και την 1.1.2010 αντίστοιχα και συνακόλουθα η φορολογητέα αξία ως ακολούθως:

Ακίνητα την 1.1.2003

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	1.500.179,99 €	1.500.179,99 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	1.500.179,99 €	1.500.179,99 €

Ακίνητα την 1.1.2004

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	1.500.179,99 €	1.500.179,99 €

Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	1.500.179,99 €	1.500.179,99 €

Ακίνητα την 1.1.2005

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	1.489.539,45 €	1.489.539,45 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	1.489.539,45 €	1.489.539,45 €

Ακίνητα την 1.1.2006

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	1.489.539,45 €	1.489.539,45 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	1.489.539,45 €	1.489.539,45 €

Ακίνητα την 1.1.2007

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	1.489.539,45 €	1.489.539,45 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	1.489.539,45 €	1.489.539,45 €

Ακίνητα την 1.1.2008

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	2.142.420,54 €	2.142.420,54 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	2.142.420,54 €	2.142.420,54 €

Ακίνητα την 1.1.2009

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	0,00 €	3.035.595,40 €	3.035.595,40 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	0,00 €	3.035.595,40 €	3.035.595,40 €

Ακίνητα την 1.1.2010

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αξία ακινήτων	2.715.533,51 €	3.020.000,45 €	304.466,94 €
Απαλλασσόμενα ποσά	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Φορολογητέα αξία	2.715.533,51 €	3.020.000,45 €	304.466,94 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τη μεταρρύθμιση, όλων των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 ν. 4174/2013.

2.) Ανυπαρξία της παράβασης στην προκειμένη περίπτωση και, για το λόγο αυτό, νόμω και ουσία αβάσιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

3.) Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση ελέγχου. Έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου κατά παράβαση της προδικασίας διενέργειας ελέγχου.

4.) Αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5.) Μη πρόσβαση στο διοικητικό φάκελο, μη κοινοποίηση όλων των επικαλουμένων από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εγγράφων που αναφέρονται στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και τα οποία έλαβε αυτό υπόψη του για την τεκμηρίωση του υπό κρίση καταλογισμού σε βάρος της. Στέρησή της από τη δυνατότητά της για ορθή άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για το λόγο αυτό.

6.) Αναιτιολόγητες και ουσία αβάσιμες οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος της.

6α.) Ειδικότερα, απαλλαγή της από τον ΕΦΑ.

6β.) Ειδικότερα, νόμω αβάσιμη η αναδρομική επιβολή φόρων, προστίμων και τελών και κατά συνέπεια και του ΕΦΑ, λόγω της νόμιμης υπαγωγής της στο ν. 4178/2013 περί αντιμετώπισης της αυθαίρετης δόμησης και της συνακόλουθης μη νόμιμης επιβολής φόρων, προστίμων κ.λπ.

6γ.) Επικουρικά, εσφαλμένος ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του αγροτεμαχίου 1, λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1, 3 και 5-8 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον

υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης... [...] 3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). [...] 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. [...] Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. [...] 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. [...] 7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...] Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. [...] 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης...»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η προβλεπόμενη με το άρθρο 63 ν. 4174/2013 δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας από την ίδια καταλογιστικής πράξης, κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής από τον φορολογούμενο, είναι αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, που, θεσπίζοντας τον κανόνα της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, επιβάλλουν την έκδοση καταλογιστικών πράξεων με οριστικό και εκτελεστό χαρακτήρα, ενώ ταυτόχρονα απαγορεύουν τον ιεραρχικό τους έλεγχο, π.χ. μέσω της

θέσπισης ενδικοφανούς προσφυγής, όπως εν προκειμένω. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί από καμιά διάταξη δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής διοίκησης δεν είναι οριστικές και εκτελεστές, αφού τα καταλογιζόμενα ποσά έχουν ήδη βεβαιωθεί (οριστικές) και μπορούν να εισπραχθούν αναγκαστικά (εκτελεστές), δεδομένου ότι οι καταλογιστικές πράξεις αποτελούν από μόνες τους εκτελεστό τίτλο, εκτός αν ο φορολογούμενος ασκήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανή προσφυγή και καταβάλλει το 50% του αμφισβητούμενου και βεβαιωμένου ποσού, οπότε αναστέλλεται η καταβολή (αναγκαστική είσπραξη) του υπόλοιπου 50%. Αν δεν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, τα καταλογισθέντα με τις καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής διοίκησης ποσά μπορούν να εισπραχθούν αναγκαστικά με τις εν λόγω πράξεις, οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, αποτελούν από μόνες τους εκτελεστό τίτλο, χωρίς να απαιτείται κάποια άλλη τυχόν διαδικασία «οριστικοποίησής» τους. Εξάλλου, από καμιά διάταξη δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής διοίκησης απαγορεύεται να υπαχθούν σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε ότι η υπαγωγή τους σε τέτοιο έλεγχο τις καθιστά καθ' οιονδήποτε τρόπο μη οριστικές, παραβιάζοντας τάχα τον κανόνα της βεβαιότητας του φόρου, αλλά ούτε και μη εκτελεστές, με εξαίρεση, κατά τούτο το τελευταίο, την προαναφερθείσα περίπτωση, κατά την οποία ο φορολογούμενος ασκεί ενδικοφανή προσφυγή, καταβάλλοντας ταυτόχρονα το 50% του αμφισβητούμενου και βεβαιωμένου ποσού, οπότε αναστέλλεται η καταβολή (αναγκαστική είσπραξη) του υπόλοιπου 50%, περίπτωση όμως κατά την οποία στην πραγματικότητα και κατ' ορθή ερμηνεία του νόμου η προσβαλλόμενη πράξη εξακολουθεί να αποτελεί εκτελεστό τίτλο και με αυτή την έννοια παραμένει εκτελεστή (με βάση αυτή άλλωστε καταβάλλεται και το μη αναστελλόμενο 50%) και απλώς αναστέλλεται η εκτελεστότητά της για το υπολειπόμενο 50% **και μόνο γι' αυτό, δηλαδή συγκεκριμένα και σαφώς προσδιορισμένα για το ποσό αυτό**. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι πλανημένα και παράνομα εκδόθηκαν για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους (2003-2010) οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφού δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση των διατάξεων του ν. 3091/2002 (άρθρα 15-17), του ν. 3842/2010 (άρθρο 57), του ν. 2238/1994, του ν. 4172/2013, του ν. 4174/2013 ή/και του ν. 2523/1997, αρνείται δε όλους τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς του ελέγχου και τους αντικρούει ως νόμω αβάσιμους και ουσία ανακριβείς και ως στερούμενους νόμιμης αιτιολογίας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει εν προκειμένω σε ποιους ισχυρισμούς του ελέγχου αντιτίθεται και για ποιους λόγους τους θεωρεί νόμω αβάσιμους, ουσία ανακριβείς και στερούμενους νόμιμης αιτιολογίας.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 ν. 4141/2013: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η προδικασία του ελέγχου και κατ' επέκταση και οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν στα πλαίσιά του πάσχουν ακυρότητας λόγω α) μη νόμιμης επίδοσης (γνωστοποίησης) σε αυτήν όλων των οικείων εντολών ελέγχου, διαδοχικά και αδιάλειπτα μεταξύ της αρχικής εντολής, που εκδόθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών (αριθμ./16.11.2012), μέχρι και την τελική, που εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμ./15.9.2015), δυνάμει της οποίας έλαβε χώρα ο έλεγχος, σε κάθε δε περίπτωση λόγω β) μη νόμιμης επίδοσης (γνωστοποίησης) σε αυτήν όλων των οικείων εντολών ελέγχου που εξέδωσε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και συγκεκριμένα όλων των ενδιάμεσων εντολών μεταξύ της αρχικής (αριθμ./6.2.2014) και της τελικής εντολής (αριθμ./15.9.2015) που εκδόθηκαν από αυτό. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, ενώ πράγματι κατά την έναρξη του ελέγχου, και συγκεκριμένα πριν τη διενέργεια της πρώτης ελεγκτικής ενέργειας, υφίσταται υποχρέωση του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να ασκήσει όλα τα νόμιμα δικαιώματά του και να συνεργαστεί αποτελεσματικά μαζί του, να γνωστοποιήσει σε αυτόν το είδος του διενεργηθσόμενου ελέγχου, το ειδικότερο αντικείμενο του ελέγχου και το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα [υποχρέωση που εκπληρώθηκε στην υπό κρίση περίπτωση με τη συγκοινοποίηση (εν προκειμένω, **επίδοση** από τη Φορολογική Διοίκηση και όχι παραλαβή αντιγράφου με πρωτοβουλία της προσφεύγουσας) στην προσφεύγουσα, α) μαζί με την υπ' αριθμ./5.12.2012 πρόσκληση προς αυτήν να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία που αναφέρονται στην πρόσκληση αυτή με σκοπό τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων με βάση την υπ' αριθμ./16.11.2012 σχετική εντολή ελέγχου, και της εν λόγω υπ' αριθμ./16.11.2012 εντολής την ίδια ημέρα (11.12.2012), και β) μαζί με το υπ' αριθμ./15.4.2014 αίτημα προς την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία που αναφέρονται στο αίτημα αυτό (αίτημα για παροχή πληροφοριών) σε συνέχεια της υπ' αριθμ./6.2.2014 εντολής ελέγχου, και της εν λόγω υπ' αριθμ./6.2.2014 εντολής την ίδια ημέρα (23.4.2014) κατόπιν κοινοποίησης (επίδοσης) σε αυτήν της υπ' αριθμ./27.5.2013 εντολής πριν την 31.12.2013, στα πλαίσια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, και συγκεκριμένα στις 5.12.2013], απεναντίας από καμιά διάταξη δεν μπορεί να

συναχθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος έχει υποχρέωση να γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο ούτε ότι ο ελεγχόμενος έχει κάποιο τυχόν δικαίωμα να γνωρίζει τους εμπλεκόμενους στον εκάστοτε έλεγχο ελεγκτές, απορριπτομένου ως αβάσιμου του αντίθετου σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας, και συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν υπήρχε υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να γνωστοποιήσει στην προσφεύγουσα (και) όλες τις ενδιάμεσες εντολές ελέγχου, με τις οποίες, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου και μη αμφισβητούμενα από την προσφεύγουσα, απλώς αντικαθιστούνταν οι ελεγκτές που είχαν οριστεί να διενεργήσουν τον υπό κρίση έλεγχο της προσφεύγουσας και οι οποίες αποτελούν απλώς εσωτερικά έγγραφα της Διοίκησης. Με άλλα λόγια, από τις τρεις επιδοθείσες εντολές ελέγχου οι μεν 2 (υπ' αριθμ./16.11.2012 και υπ' αριθμ./6.2.2014) ήταν απαραίτητο κατά νόμον να κοινοποιηθούν στην προσφεύγουσα, αφού συναρτώνταν με πρόσκληση (στην πρώτη περίπτωση) και αίτημα (στη δεύτερη) για παροχή από την προσφεύγουσα στοιχείων, προκειμένου να καταστεί δυνατή η πραγματοποίηση του ελέγχου, η δε τρίτη (υπ' αριθμ./27.5.2013) ήταν εύλογο να της κοινοποιηθεί λόγω της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, ενώ οι υπόλοιπες εντολές ελέγχου οι σχετικές με αντικατάσταση των ορισθέντων ελεγκτών δεν ήταν απαραίτητο κατά νόμον να της κοινοποιηθούν. Περαιτέρω, ο ιδιαίτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ένδειξη «λοιποί φόροι» στο ειδικότερο κεφάλαιο «αντικείμενο ελέγχου» της υπό κρίση από 30.5.2016 εντολής ελέγχου δεν πληροί την από το Σύνταγμα (άρθρο 78) και το Νόμο θεσπιζόμενη αρχή της βεβαιότητας του φόρου ούτε και καλύπτει τη μη αναφορά του ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) ως ειδικού φορολογικού αντικειμένου του υπό κρίση ελέγχου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν εξασφαλίζεται η πλήρης γνώση με τρόπο διακριτό και υπό καθεστώς δημοσιότητας του εκάστοτε ελεγχόμενου φορολογικού αντικειμένου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί εύλογα μπορεί να αναμένεται από μία ελεγχόμενη εταιρεία και μάλιστα ιδιοκτησίας ακινήτου να αντιλαμβάνεται ότι η συμπερίληψη σε εντολή ελέγχου που την αφορά της ένδειξης «ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ» στο πεδίο «αντικείμενο ελέγχου» και μάλιστα μετά από τις ενδείξεις «ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΠΔ 186/92 ΠΕΡΙ ΚΒΣ» αναφέρεται, προπαντός και κατεξοχήν, στις διάφορες ειδικές φορολογίες ακινήτων και συγκεκριμένα (πολύ περισσότερο στην υπό κρίση περίπτωση, όπου οι ελεγχόμενες χρήσεις εκτείνονται από το 2000 μέχρι και το 2011) τόσο στον ειδικό φόρο ακινήτων (ΕΦΑ), όσο και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ), το ενιαίο τέλος ακινήτων (ΕΤΑΚ) και το φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), χωρίς να είναι απαραίτητη η ρητή ειδική μνεία του εκάστοτε αντικειμένου φορολογίας που θα ελεγχθεί, με την έννοια της ακυρότητας της διαδικασίας (προδικασίας του ελέγχου), αν τυχόν λείπει αυτή η ρητή ειδική αναφορά. Εξάλλου, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από τον κανόνα της τυπικότητας της φορολογίας και τη συνταγματική αρχή της δημοσιότητας, που διέπουν τη δράση της φορολογικής διοίκησης, προκύπτει υποχρέωσή της να γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο (και μάλιστα με πλήρη απόδειξη) τυχόν αλλαγές στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου, επειδή η πλήρης δημοσιότητα στα στοιχεία και την προδικασία του φορολογικού καταλογισμού καθιστούν σαφή και διαυγή τη σπουδαιότητά του και διαφυλάττουν την

αντικειμενική και μη καταχρηστική δράση της φορολογικής διοίκησης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος **στο βαθμό και κατά το μέρος που** η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η υποχρέωση αυτή γνωστοποίησης αφορά και στις τυχόν αντικαταστάσεις των ορισθέντων για τη διενέργεια του σχετικού ελέγχου ελεγκτών. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1.α. *Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. [...] Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας: αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 (Α' 203), όπως ισχύουν. **Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο** των υποθέσεων [...], καθώς και **των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.** ββ) Οι αρμοδιότητες που αφορούν στη βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου. [...] γ. Οι υφιστάμενες, κατά την έναρξη λειτουργίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκκρεμείς υποθέσεις φορολογουμένων μεγάλου πλούτου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών ολοκληρώνονται από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο μεταφέρονται οι αρμοδιότητες της υποπαραγράφου α' της παρούσας παραγράφου γι' αυτές, μαζί με το σχετικό αρχείο. Ο έλεγχος των υποθέσεων αυτών θα συνεχιστεί και θα ολοκληρωθεί, χωρίς να απαιτείται η έκδοση νέας εντολής, από τον ίδιο ή τους ίδιους ελεγκτές, στους οποίους έχει ανατεθεί, οι οποίοι μετακινούνται για αυτόν το σκοπό στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις.»*

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναρμοδίως προέβη στη διενέργεια ελέγχου σε βάρος της, γιατί αφενός ο έλεγχος έλαβε χώρα σε βάρος αλλοδαπής εταιρείας, και δη αναφορικά με ακίνητα αυτής, και όχι σε βάρος των φυσικών προσώπων-φορέων

της και αφετέρου το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) είναι αρμόδιο για τη διενέργεια ελέγχου σε βάρος συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ενώ και σε κάθε περίπτωση η αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξαντλείται στον έλεγχο μόνο φυσικών προσώπων και με αυτή την έννοια η μεταβίβαση της αρμοδιότητας ελέγχου επιχειρήσεων στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι δυνατή, μόνο εφόσον ο έλεγχος εξαντλείται στα φυσικά πρόσωπα των επιχειρήσεων αυτών, σε καμία όμως περίπτωση στα ακίνητα των εταιρειών, όπως εν προκειμένω, καθότι για τις περιπτώσεις αυτές αρμόδιες είναι άλλες φορολογικές αρχές (επιμέρους Δ.Ο.Υ. ή Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, αφού έχουν εκδοθεί από καθ' ύλην αναρμόδιο όργανο. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 περ. α' υποπερ. αα' εδ. β' ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι ρητά αρμόδιο (και) για τον έλεγχο των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα-μέτοχοι/εταίροι τους, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, και όχι μόνο φυσικών προσώπων ή έστω των φυσικών προσώπων-φορέων τους, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, και πράγματι με την υπ' αριθμ. ΔΕΣ Α 1120302 ΕΞ 2013/29.7.2013 (ΦΕΚ Β' 1926/8.8.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μεταφέρθηκε ο έλεγχος της προσφεύγουσας από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, στο οποίο είχε ανατεθεί αρχικά με την υπ' αριθμ. ΔΕΣ Α 11228 71 ΕΞ 2012/5.9.2012 (ΦΕΚ Β' 2604/25.9.2012) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Για το λόγο αυτό ο τέταρτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 3 Συντάγματος: «*Η αρμόδια υπηρεσία ή αρχή υποχρεούται να απαντά στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και χορήγηση εγγράφων, ιδίως πιστοποιητικών, δικαιολογητικών και βεβαιώσεων μέσα σε ορισμένη προθεσμία, όχι μεγαλύτερη των 60 ημερών, όπως νόμος ορίζει. Σε περίπτωση παρόδου άπρακτης της προθεσμίας αυτής ή παράνομης άρνησης, πέραν των άλλων τυχόν κυρώσεων και έννομων συνεπειών, καταβάλλεται και ειδική χρηματική ικανοποίηση στον αιτούντα, όπως νόμος ορίζει.*», σύμφωνα δε με το άρθρο 20 Συντάγματος: «*1. Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντα του, όπως νόμος ορίζει. 2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*» Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 5 ν. 2690/1999, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και*

αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, **ύστερα από γραπτή αίτησή του**, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. 4. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. [...] 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας. 6. Η χρονική προθεσμία για τη χορήγηση εγγράφων κατά τις παραγράφους 1 και 2 ή την αιτιολογημένη απόρριψη της σχετικής αίτησης του πολίτη είναι είκοσι (20) ημέρες.», σύμφωνα δε με το άρθρο 6 του ίδιου ν. 2690/1999, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, [...], προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος **έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση** των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. [...] 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.» Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Ο φορολογούμενος **δύνатаι να ζητά** να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παρανόμως δεν της συγκοινοποίησε, μαζί με την έκθεση ελέγχου, τα έγγραφα-στοιχεία που αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου (και ενδεικτικά τα συγκριτικά στοιχεία α) ΦΜΑ:/2.4.1996 και β) ΦΜΑ:/27.9.1996), γιατί έτσι δεν έλαβε γνώση τους, όπως είχε δικαίωμα (άρθρο 5 ν. 2690/1999, ερμηνευόμενο υπό το φως του άρθρου 10 παρ. 3 Συντάγματος), ώστε να μπορέσει να ασκήσει πλήρως τα συνταγματικά

κατοχυρωμένα δικαιώματά της για προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 20 παρ. 2 Συντάγματος, ατομικό δικαίωμα και κατά τούτο θεμελιώδης κανόνας στη διοικητική διαδικασία) και για αποτελεσματική δικαστική προστασία (άρθρο 20 παρ. 1 Συντάγματος, ατομικό δικαίωμα και κατά τούτο θεμελιώδης δικονομικός κανόνας, δεδομένου μάλιστα ότι χωρίς λήψη αντιγράφων ο διοικούμενος-προσφεύγων δεν μπορεί να κάνει ουσιαστικά χρήση των αναφερόμενων ως συνημμένων εγγράφων στις περιπτώσεις εκείνες, όπου φέρει δικονομικά το βάρος να αποδείξει με έγγραφα έναν ισχυρισμό του). Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί η πλήρης άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος αντίστοιχα προϋποθέτουν πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, που στις φορολογικές υποθέσεις εξυπηρετείται από τη συντασσόμενη έκθεση ελέγχου, η οποία ακριβώς γι' αυτό το λόγο συγκοινοποιείται στον ελεγχόμενο με τις προσβαλλόμενες πράξεις, για να μπορεί δηλαδή αυτός να ασκήσει πλήρως τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματά του για προηγούμενη ακρόαση και αποτελεσματική δικαστική προστασία. Η έκθεση ελέγχου περιέχει, μεταξύ άλλων, όλες τις διαπιστώσεις-ευρήματα και τα πορίσματα του ελέγχου, καθώς και τις νομικές και πραγματικές βάσεις, επί των οποίων ο έλεγχος στήριξε τα συμπεράσματά του και τελικά τις καταλογιστικές πράξεις, και, ανάλογα με την περίπτωση, αναφορά σε άλλα υποστηρικτικά στοιχεία και έγγραφα, όπως εν προκειμένω. Η συγκοινοποίηση, μαζί με την έκθεση ελέγχου, και όλων των τυχόν υποστηρικτικών εγγράφων και στοιχείων δε θα εξυπηρετούσε την οικονομία της διαδικασίας, πόσω μάλλον όταν το ουσιώδες, από τη σκοπιά της αποτελεσματικής άσκησης των προαναφερθέντων δύο συνταγματικών δικαιωμάτων του ελεγχόμενου, είναι η έκθεση ελέγχου, που περιέχει το συμπέρασμα-κρίση του ελέγχου από τη συνεκτίμηση όλων των υποστηρικτικών-αποδεικτικών στοιχείων (μέσων) που είχε στη διάθεσή του. Υπό αυτό το πρίσμα, η μη συγκοινοποίηση των τυχόν αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου ως συνημμένων λοιπών υποστηρικτικών στοιχείων και εγγράφων δε συνιστά, από μόνη της, παραβίαση της υποχρέωσης του ελέγχου για πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, απορριπτομένου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας. Αν ο ελεγχόμενος θεωρεί ότι κάποιο από τα εν λόγω υποστηρικτικά-αποδεικτικά στοιχεία-έγγραφα, τα οποία αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου, είναι σημαντικό για την αντίκρουση των ισχυρισμών και των συμπερασμάτων του ελέγχου και για υποστήριξη των δικών του αντίθετων ισχυρισμών, έχει δικαίωμα να λάβει γνώση του, υποβάλλοντας όμως σχετική αίτηση, όπως προκύπτει ρητά από όλες τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 10 παρ. 3 Συντάγματος, 28 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013 και 5 ν. 2690/1999 και κατά τα ειδικότερα οριζόμενα σε αυτές. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 28.3.2016 σημείωμα διαπιστώσεων (υπ' αριθμ./21.3.2016), στο οποίο αναφερόταν η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογούσε τη διαφοροποίηση της εν λόγω οφειλής, μαζί με προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με το

σημείωμα αυτό κλήθηκε η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή τους. Εντούτοις, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση αυτή εντός του χρονικού διαστήματος των είκοσι (20) ημερών ούτε και προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι ζήτησε να λάβει αντίγραφο οποιουδήποτε εγγράφου, επί του οποίου βασίστηκαν οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αλλά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απάντησε τυχόν αρνητικά ή δεν ανταποκρίθηκε καθόλου στο αίτημα, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μην μπορέσει να ασκήσει πλήρως το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση. Ομοίως δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι η προσφεύγουσα ζήτησε να λάβει αντίγραφο οποιουδήποτε εγγράφου, επί του οποίου βασίστηκε ο οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, αλλά το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απάντησε τυχόν αρνητικά ή δεν ανταποκρίθηκε καθόλου στο αίτημα, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μην μπορέσει να ασκήσει πλήρως το δικαίωμά της για αποτελεσματική έννομη προστασία, με την κατάθεση ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, δεν προκύπτει καμία προσβολή του δικαιώματός της για πρόσβαση σε διοικητικά έγγραφα, αφού η ίδια δε θέλησε σε καμιά περίπτωση να κάνει χρήση του, ούτε πολύ περισσότερο προσβολή του δικαιώματός της για προηγούμενη ακρόαση, αφού, αν και κλήθηκε προς το σκοπό αυτό, δε θέλησε να το ασκήσει, όπως προκύπτει σαφώς από τη μη ανταπόκρισή της στην πρόσκληση αυτή, ούτε ακόμη περισσότερο προσβολή του δικαιώματός της για αποτελεσματική έννομη προστασία, αφού δεν προβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή της ότι αιτήθηκε πρόσβασης σε κάποιο ή κάποια συγκεκριμένα ή όλα εκ των αναφερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων, αλλά το αίτημά της απορρίφθηκε ή δεν εξετάστηκε καθόλου. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πέμπτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον πρώτο κύριο λόγο

ΧΡΗΣΕΙΣ (ΕΤΗ) 2003-2009

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

την 1^η Ιανουαρίου 2003, εφόσον τα χρήματα που έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα. [...] 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009: **«Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.»**

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

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

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

Αν στο συμβόλαιο αγοράς αναφέρεται ο αριθμός παραστατικού εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος, τότε δεν απαιτείται η βεβαίωση από την οικεία Τράπεζα. **Σε περίπτωση που στη**

βεβαίωση της τράπεζας αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά ακινήτου δεν απαιτείται να αναγράφεται τούτο και στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.»

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες επί του ΕΦΑ των ετών 2003-2009 και ειδικότερα της αντιμετώπισης ακινήτων που αγοράστηκαν από εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων: «1. **Για τον Ειδικό Φόρο επί των ακινήτων, εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων** θεωρούνται οι εταιρείες, οι οποίες είχαν εισάγει άμεσα ή έμμεσα στην Ελλάδα ναυτιλιακό συνάλλαγμα, προκειμένου να αποκτήσουν ακίνητο (στην Ελλάδα) μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους. 2. **Η αγορά του ακινήτου πρέπει να είχε πραγματοποιηθεί με ναυτιλιακό συνάλλαγμα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002.** 3. Για την απόδειξη εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος αρκεί βεβαίωση Τραπεζικού Καταστήματος της Ελλάδας και δεν απαιτείται η προσκόμιση των παραστατικών εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος. 4. **Η βεβαίωση εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος πρέπει να αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου** (είτε προγενέστερη της αγοράς είτε την ίδια ημέρα της αγοράς). **Η βεβαίωση αυτή είναι ισχυρή, ανεξάρτητα αν η ημερομηνία έκδοσής της είναι μεταγενέστερη.** 5. **Το ποσό του ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν πρέπει να υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ή του τιμήματος, εφόσον αυτό υπερβαίνει την αντικειμενική αξία.** Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, το ναυτιλιακό συνάλλαγμα δεν μπορεί να είναι μικρότερο της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας που καθορίσθηκε από τη φορολογική αρχή για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (σχετ. η γνωμοδότηση με αριθμό 36/2012 του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1113/4.5.2012). 6. Αν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά καλύπτουν την αγορά οικοπέδου και επ' αυτού κατασκευάζεται κτίσμα σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς, η απαλλαγή καταλαμβάνει και το κτίσμα. 7. Η εταιρεία αντιμετωπίζεται ως ναυτιλιακών συμφερόντων ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία, μετά την αγορά του ακινήτου, δεν ανήκει πλέον σε ναυτιλιακά συμφέροντα. Η ανωτέρω απαλλαγή ίσχυσε για τα έτη 2003 έως και 2009, και δεν ισχύει από το έτος 2010 και επόμενα, γιατί καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'), με τις οποίες αντικαταστάθηκε ολόκληρο το άρθρο 15 του ν. 3091/2002. Συνεπώς, για τα έτη 2010 και επόμενα, ακίνητα τα οποία είχαν αποκτηθεί οποτεδήποτε με την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, εκτός αν υπάγονται σε άλλη απαλλακτική διάταξη του νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψεις Β.2. και Β.3.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012): «Β.1. [...] 2. ...Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων, προκύπτει, ότι ο νομοθέτης θέλει σαφώς οι φορολογικές επιβαρύνσεις του αγοραστή, να υπολογίζονται στο **πράγματι καταβληθέν τίμημα**, που, όταν φυσικά είναι

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2, 3 και 4 ν. 1587/1950, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες των συμβολαίων, με τα οποία η προσφεύγουσα απέκτησε τα υπό κρίση ακίνητα (16.6.1994 και 31.5.2000): «2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραϊαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, **είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραϊαν αξίαν αυτού** και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλομένους αντίτυπον της δηλώσεως. [...] 3. **Ο βαρυνόμενος** κατά τας διατάξεις του παρόντος διά του φόρου επί της τυχόν υπαρχούσης διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου,

δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματική δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν... 4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεσι οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Έφορον κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) την υπ' αριθμ./16.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της Bank (επί της οποίας έχει τεθεί μεταγενέστερα (30.8.2011) η επισημείωση «ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑ» με υπογραφές των και κάτω από την ένδειξη (τεθείσα με σφραγίδα) «.....» [συνεπώς και **δεδομένων των διευκρινισθέντων με την παρ. 4 του προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 εγγράφου** της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, η εν λόγω βεβαίωση, από τη στιγμή που αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (και συγκεκριμένα την ίδια ημέρα της αγοράς), **θα πρέπει να θεωρηθεί ως ισχυρή,** ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η ημερομηνία έκδοσής της (και συγκεκριμένα της ως άνω επισημείωσης) είναι μεταγενέστερη]], β) την υπ' αριθμ./17.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της BANK, NA, γ) την υπ' αριθμ./9.3.2000 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της και δ) την υπ' αριθμ./18.5.2000 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος επίσης της, καθώς και ε) την από 6.7.2011 σχετική βεβαίωση της ότι «Στις 9 Μαρτίου 2000 έγινε δραχμοποίηση ποσού USD 75.000,00 κατ' εντολή της Ναυτιλιακής εταιρείας, η οποία εισήγαγε **Ναυτιλιακό συνάλλαγμα** από το εξωτερικό και εκδόθηκε Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (η υπαριθμόν/09.03.2000) με δικαιούχο την εταιρεία [νυν] και με χαρακτηρισμό κατά δήλωσή της «Αγορά Ακινήτου».» και στ) την από 6.7.2011 σχετική βεβαίωση της ότι «Στις 18 Μαΐου 2000 έγινε δραχμοποίηση ποσού USD 15.000,00 κατ' εντολή της Ναυτιλιακής εταιρείας, η οποία εισήγαγε **Ναυτιλιακό συνάλλαγμα** από το εξωτερικό και εκδόθηκε Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (η υπαριθμόν/18.05.2000) με δικαιούχο την εταιρεία [νυν] και με χαρακτηρισμό κατά δήλωσή της «Αγορά Ακινήτου».», η προσφεύγουσα α) στις 16.6.1994 (ίδια ημερομηνία με την ημερομηνία του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά και **προγενέστερη** ημερομηνία της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου) δραχμοποίησε (εισήγαγε) ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού 917.905,08 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 245,70 αντιστοιχούσε σε 225.529.278 δρχ., ποσό το οποίο, αφαιρουμένων εξόδων/προμήθειας ποσού 4.500 δρχ., διαμορφώθηκε στο ποσό των 225.524.778 δρχ.) για αγορά ακινήτου, β) στις 17.6.1994 (μία ημέρα **μετά** την ημερομηνία του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά και **προγενέστερη** ημερομηνία της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας

ακινήτων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου) δραχμοποίησε (εισήγαγε) συνάλλαγμα ποσού 19.375,00 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 246,70 αντιστοιχούσε σε 4.779.812 δρχ., ποσό το οποίο, αφαιρουμένων εξόδων/προμήθειας ποσού 3.267 δρχ., διαμορφώθηκε στο ποσό των 4.776.545 δρχ.) για αγορά ακινήτου, **το οποίο όμως (συνάλλαγμα) δεν προκύπτει από τη σχετική υπ' αριθμ. /17.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της BANK, NA ή από άλλη βεβαίωση της εν λόγω τράπεζας ότι είναι ναυτιλιακό**, γ) στις 9.3.2000 (ημερομηνία **μεταγενέστερη** της ημερομηνίας του υπ' αριθμ. /16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά, αλλά **προγενέστερη** της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και /31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου) δραχμοποίησε (εισήγαγε), κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας (στα πλαίσια της τότε ισχύουσας υπ' αριθμ. 715/13.3.1986 (ΦΕΚ Α' 41/9.4.1986) Πράξης του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος), ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού 75.000,00 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 347,75 αντιστοιχούσε σε 26.081.250 δρχ.) για αγορά ακινήτου, και δ) στις 18.5.2000 (ημερομηνία **μεταγενέστερη** της ημερομηνίας του υπ' αριθμ. /16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά, αλλά **προγενέστερη** της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και /31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου) δραχμοποίησε (εισήγαγε), κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας (στα πλαίσια της τότε ισχύουσας υπ' αριθμ. 715/13.3.1986 (ΦΕΚ Α' 41/9.4.1986) Πράξης του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος), ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού 15.000,00 δολαρίων ΗΠΑ (το οποίο με τιμή δραχμοποίησης 370,70 αντιστοιχούσε σε 5.560.500 δρχ.) για αγορά ακινήτου.

Επειδή, για τη μεν 1^η με το υπ' αριθμ. /16.6.1994 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά πραγματοποιηθείσα αγορά ακινήτων το εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ. δεν είναι μεν μικρότερο του τιμήματος κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (ήτοι 900.000.000 δρχ. x 25% = 225.000.000 δρχ.), υπολείπεται όμως της αξίας που καθορίστηκε από τη φορολογική αρχή για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα και η οποία λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω ως μεγαλύτερη του τιμήματος (σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5) και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψεις Β.2. και Β.3.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5)). Συγκεκριμένα, η αξία αυτή, που είχε προσδιορισθεί προσωρινά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου (άρθρο 8 παρ. 2 ν. 1587/1950) σε 1.493.543.000 δρχ. και 25.680.000 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο, **προσδιορίστηκε οριστικά** από τον τότε σχετικό έλεγχο (άρθρο 8 παρ. 4 ν. 1587/1950) σε 1.194.834.400 δρχ. και 20.544.000 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο (ήτοι συνολικά 1.215.378.400 δρχ.), με τα υπ' αριθμ. ... /1995 και

.../1995 αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο Ειδικά Εκκαθαριστικά Σημειώματα Εκκρεμών Υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 περ. Α παρ. 1 περ. α' ν. 2343/1995, τα οποία αφορούσαν στις υπ' αριθμ./15.6.1994 και/15.6.1994 αντίστοιχα Δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου και τα οποία αποδέχθηκε η προσφεύγουσα. Προκειμένου να προσδιορίσει το τελικό ποσό που θα έπρεπε να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσαύξησε τις αξίες αυτές με τα ποσά (α) του αρχικώς καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτου (100.734.000 δρχ. και 741.600 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο), (β) του επιπλέον καταβληθέντος (στα πλαίσια των ως άνω υπ' αριθμ. .../1995 και .../1995 αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο Ειδικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων Εκκρεμών Υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου) φόρου μεταβίβασης ακινήτου (34.311.137 δρχ. και 1.256.485 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο), (γ) της αμοιβής των δικηγόρων (15.317.230 δρχ.) και (δ) της αμοιβής της Συμβολαιογράφου (17.487.983 δρχ.), όπως προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), δηλαδή με το συνολικό ποσό των 169.848.435 δρχ. Συνεπώς, το ποσό που θα έπρεπε τελικά να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, ανέρχεται σε $(1.215.378.400 \text{ δρχ.} + 169.848.435 \text{ δρχ.}) \times 25\% = 346.306.709 \text{ δρχ.}$, ποσό που υπερβαίνει το εισαχθέν από αυτήν στις 16.6.1994 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ. Σημειωτέον ότι, κι αν ακόμα το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν προσαύξανε τις ως άνω οριστικοποιηθείσες με τα υπ' αριθμ. .../1995 και .../1995 αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο Ειδικά Εκκαθαριστικά Σημειώματα Εκκρεμών Υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 περ. Α παρ. 1 περ. α' ν. 2343/1995 αξίες ύψους 1.194.834.400 δρχ. και 20.544.000 δρχ. αντίστοιχα για το καθένα μεταβιβασθέν ακίνητο (ήτοι συνολικά 1.215.378.400 δρχ.) με τα ως άνω υπό (α) έως και (δ) ποσά, το συνολικό ποσό που θα έπρεπε να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, επίσης θα υπερέβαινε το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 16.6.1994 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ., δεδομένου ότι θα ανερχόταν σε $1.215.378.400 \text{ δρχ.} \times 25\% = 303.844.600 \text{ δρχ.}$ Εξάλλου, το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 16.6.1994 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 225.524.778 δρχ. υπολείπεται και του τιμήματος του υπ' αριθμ./16.6.1994 μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Πειραιά κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (225.000.000 δρχ.), μετά την προσαύξησή του με τα ως άνω υπό (α) έως και (δ) ποσά κατά το μέρος που αφορούν στην

προσφεύγουσα (ήτοι $169.848.435 \text{ δρχ.} \times 25\% = 42.462.109 \text{ δρχ.}$), προσαύξηση που, όπως προαναφέρθηκε, προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), υπολείπεται δηλαδή και του ποσού των ($225.000.000 \text{ δρχ.} + 42.462.109 =$) $267.462.109 \text{ δρχ.}$ Ενόψει των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν δυνάμει του υπ' αριθμ./16.6.1994 μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Πειραιά δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα και επομένως η προσφεύγουσα δεν ενέπιπτε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή, το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 17.6.1994 συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, $4.776.545 \text{ δρχ.}$, πέρα από το ότι δεν επαρκεί για να καλύψει τις ως άνω προκύψασες διαφορές, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη, γιατί α) εισήχθη μία ημέρα **μετά** την ημερομηνία του υπ' αριθμ./16.6.1994 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Πειραιά και συνεπώς δεν αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (είτε προγενέστερη της αγοράς είτε την ίδια ημέρα της αγοράς), σε αντίθεση δηλαδή με όσα, ευλόγως, απαιτούνται κατά νόμον, με βάση τα διευκρινισθέντα με την παρ. 4 του προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 εγγράφου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, και επιπλέον β) δεν προκύπτει από τη σχετική υπ' αριθμ./17.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της BANK, ΝΑ ή από άλλη βεβαίωση της εν λόγω τράπεζας ότι είναι ναυτιλιακό.

Επειδή, για τις δε 2^η και 3^η με τα υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου πραγματοποιηθείσες αγορές ακινήτων το εισαχθέν στις 9.3.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), $26.081.250 \text{ δρχ.}$, αθροιζόμενο με το εισαχθέν στις 18.5.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (επίσης κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), $5.560.500 \text{ δρχ.}$, ήτοι συνολικά $31.641.750 \text{ δρχ.}$, δεν είναι μεν μικρότερο του συνολικού τιμήματος για τις δύο αγοραπωλησίες κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (ήτοι $59.000.000 \text{ δρχ.}$ για τη 2^η + $57.000.000 \text{ δρχ.}$ για την 3^η = $116.000.000 \text{ δρχ.} \times 25\% = 29.000.000 \text{ δρχ.}$) ούτε και της αντικειμενικής αξίας των δύο ακινήτων κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα ($59.317.920 \text{ δρχ.}$ για το 1^ο + $57.020.307 \text{ δρχ.}$ για το 2^ο = $116.338.227 \text{ δρχ.} \times 25\% = 29.084.557 \text{ δρχ.}$), η οποία λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω ως μεγαλύτερη του τιμήματος (σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5) και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

(σκέψεις Β.2. και Β.3.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5)). Είναι όμως μικρότερο του ποσού που προέκυψε μετά την προσαύξηση από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της ως άνω αντικειμενικής αξίας των δύο ακινήτων κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα με τα ποσά (α) του συνολικού καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτων (5.780.148 δρχ. για το 1ο ακίνητο + 5.543.493 δρχ. για το 2^ο ακίνητο = 11.323.641 δρχ.) και (β) της αμοιβής της Συμβολαιογράφου (1.456.489 δρχ.), όπως προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), δηλαδή με το συνολικό ποσό των 12.780.130 δρχ., προκειμένου το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να προσδιορίσει το τελικό ποσό που θα έπρεπε να καλύψει με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα η προσφεύγουσα για να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, το οποίο ανέρχεται τελικά σε (116.338.227 δρχ. + 12.780.130 δρχ. =) 129.118.357 δρχ. x 25% = 32.279.589 δρχ., ποσό που υπερβαίνει το εισαχθέν από αυτήν στις 9.3.2000 και στις 18.5.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα συνολικού ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), 31.641.750 δρχ. Εξάλλου, το εισαχθέν από αυτήν στις 9.3.2000 και στις 18.5.2000 ναυτιλιακό συνάλλαγμα συνολικού ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του (κατ' εντολή της ναυτιλιακής εταιρείας), 31.641.750 δρχ. υπολείπεται και του συνολικού τιμήματος των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 μεταβιβαστικών συμβολαίων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου κατά το μέρος που αφορά στην προσφεύγουσα (29.000.000 δρχ.), μετά την προσαύξηση του με τα ως άνω υπό (α) έως και (δ) ποσά κατά το μέρος που αφορούν στην προσφεύγουσα (ήτοι 12.780.130 δρχ. x 25% = 3.195.033 δρχ.), προσαύξηση που, όπως προαναφέρθηκε, προβλέπεται από την υπ' αριθμ. 36/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (σκέψη Β.2.), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών (ΠΟΛ.1113/4.5.2012) και στην οποία παραπέμπει ρητά το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (παρ. 5), υπολείπεται δηλαδή και του ποσού των (29.000.000 δρχ. + 3.195.033 δρχ. =) 32.195.033 δρχ. Ενόψει των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν δυνάμει των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 μεταβιβαστικών συμβολαίων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009, περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα και επομένως η προσφεύγουσα δεν ενέπιπτε κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή, το εισαχθέν από την προσφεύγουσα στις 17.6.1994 συνάλλαγμα ποσού, μετά τη δραχμοποίησή του και την αφαίρεση εξόδων/προμήθειας, 4.776.545 δρχ., αν και θα επαρκούσε για να καλύψει τις ως άνω προκύψασες διαφορές, δεν μπορεί, όπως προαναφέρθηκε, να ληφθεί υπόψη, γιατί, αν και εισήχθη σε ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας των υπ' αριθμ. και/31.5.2000 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου Κρανιδίου και συνεπώς αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (προγενέστερη της αγοράς), όπως, ευλόγως, απαιτείται κατά νόμον, με βάση τα διευκρινισθέντα με την παρ. 4 του προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014 εγγράφου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, εντούτοις δεν προκύπτει από τη σχετική υπ' αριθμ./17.6.1994 βεβαίωση αγοράς συναλλάγματος της BANK, NA ή από άλλη βεβαίωση της εν λόγω τράπεζας ότι είναι ναυτιλιακό.

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

ΧΡΗΣΗ (ΕΤΟΣ) 2010

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51Α παρ. 3, 4 και 5 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010: «3. **Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.** 4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που κατά την 1η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010: α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά. 5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος

δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους... Για το έτος 2010 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος 2011 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται ως τέτοια με την 1150236/ΔΟΣ/2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805 Β') [τα τελευταία δύο εδάφια προστέθηκαν με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. β' ν. 3943/2011].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τη χρήση 2010 η φορολογική υποχρέωση για τον ΕΦΑ γεννήθηκε την 1^η Ιανουαρίου 2010. Στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το από 10.6.1994 καταστατικό της προσφεύγουσας (τότε με την επωνυμία), όπως αυτό κατατέθηκε στο Υπουργείο Εξωτερικών της Δημοκρατίας της στις 10.6.1994 και **όπως αυτό ίσχυε κατά την ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για το έτος (χρήση) 2010, δηλαδή την 1^η Ιανουαρίου 2010** (και πριν την από 15.3.2010 τροποποίησή του, όπως αυτή καταχωρήθηκε στο Υπουργείο Εξωτερικών της Δημοκρατίας της στις 15.3.2010), β) το υπ' αριθμ. /14.4.2010 ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (ΕΝΤΥΠΟ 1) και συγκεκριμένα της, καταχωρισθείσας ως εταιρείας προσωρινά εγγεγραμμένης ως συνεχίζουσας στην με την επωνυμία, του Εφόρου Εταιρειών της, και γ) το υπ' αριθμ. /2.6.2010 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (ΕΝΤΥΠΟ 2) και συγκεκριμένα της, καταχωρισθείσας από τις 14.4.2010 ως συνεχίζουσας στην, του Εφόρου Εταιρειών της, η προσφεύγουσα κατά την 1^η Ιανουαρίου 2010 (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για τη χρήση 2010) εξακολουθούσε να έχει την έδρα της σύμφωνα με το καταστατικό της (καταστατική έδρα) σε τρίτη, εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, χώρα και συγκεκριμένα στη, δεδομένου ότι μετέφερε την καταστατική της έδρα σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγκεκριμένα στην μόλις στις 14 Απριλίου 2010.

Επειδή, στην υπ' αριθμ. 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 (ΦΕΚ Β' 1590/16.11.2005) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (με την οποία καθορίστηκαν οι χώρες, στις οποίες λειτουργούν εξωχώριες εταιρείες με βάση το σχετικό κατάλογο χωρών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)), **περιλαμβάνεται η** Εξάλλου, στην υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1150236 ΕΞ 2010/9.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1805/17.11.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (με την οποία καθορίστηκαν για το 2010 τα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εν συνεχεία, με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. β' ν. 3943/2011, ορίστηκε ότι τελικά για το 2010 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 (ΦΕΚ Β' 1590/16.11.2005) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) **εξακολουθεί να περιλαμβάνεται η** Δεδομένου ότι σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 51Α παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010, ως μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται εκείνα που, σε κάθε περίπτωση, δεν έχουν υπογράψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα (με

την έννοια της διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, όπως προσδιορίζεται ειδικότερα με την κρίσιμη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010), θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η, στην οποία η προσφεύγουσα είχε, κατά τα διαλαμβανόμενα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας, την καταστατική έδρα την 1^η Ιανουαρίου 2010 (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για τη χρήση 2010), περιλαμβανόταν το 2010 μεταξύ των χωρών, με τις οποίες η Ελλάδα **δεν είχε υπογράψει σύμβαση διοικητικής συνδρομής** (για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής). Συνεπώς, κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 και συγκεκριμένα κατά την 1^η Ιανουαρίου 2010 **δεν πληρούνταν η σχετική προϋπόθεση** του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, **περί της ύπαρξης σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της καταστατικής έδρας της εταιρείας** (.....), προκειμένου η τελευταία να μπορεί να εξαιρεθεί, τηρουμένων και των λοιπών προϋποθέσεων της διάταξης, από την υποχρέωση του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002 (δηλαδή την υποχρέωση σε ΕΦΑ), και επομένως η προσφεύγουσα κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 δεν ενέπιπτε στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ ούτε και σε καμία άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, εξαιρέσεις, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον πρώτο κύριο λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από τις εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3091/2002, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 και 2010, προκειμένου να εξαιρεθεί τα έτη 2003-2009 και 2010 από τον ΕΦΑ για τα υπό κρίση ακίνητά της, υποστηρίζοντας τον ισχυρισμό της με αναλυτική επιχειρηματολογία. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, κατά τα ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντα στην παρούσα, κατά την 1^η Ιανουαρίου (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ) τόσο των ετών 2003-2009 όσο και του έτους 2010 δεν πληρούνταν μία προϋπόθεση του πραγματικού των εφαρμοστέων στην κάθε περίπτωση διατάξεων, προκειμένου να μπορεί να εξαιρεθεί από την υποχρέωση σε ΕΦΑ, και συγκεκριμένα για τα μεν έτη 2003-2009 **δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης** του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 περ. γ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις αυτές, **περί κάλυψης της αγοράς των υπό κρίση ακινήτων με ναυτιλιακό συνάλλαγμα**, για το δε έτος 2010 **δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης** του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, **περί της ύπαρξης σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της καταστατικής έδρας της εταιρείας** (.....), και επομένως η προσφεύγουσα τόσο κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2009 όσο και κατά την ελεγχθείσα χρήση 2010 δεν ενέπιπτε στις σχετικές εξαιρέσεις από τον ΕΦΑ ούτε και σε καμία άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε τότε, εξαιρέσεις, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό. Συνεπώς, για όλους τους παραπάνω

λόγους, όπως αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω στην παρούσα, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και ειδικότερα ο πρώτος κύριος λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 6, 8, 11 και 22 ν. 4014/2011, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τους ν. 4030/2011 (ΦΕΚ Α' 249/25.11.2011) και 4042/2012 (ΦΕΚ Α' 24/13.2.2012) και προτού κριθούν αντισυνταγματικές και συνεπώς ανίσχυρες με τις υπ' αριθμ. 3341/2013, 1118/2014 και 1119/2014 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας: «6. α. Ο φερόμενος ιδιοκτήτης της αυθαίρετης κατασκευής ή χρήσης που δηλώνεται σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους καταβάλλει ενιαίο ειδικό πρόστιμο [...] 8. α. [...] β. Το πρόστιμο καταβάλλεται εντός σαράντα οκτώ (48) μηνών από την έναρξη ισχύος του νόμου, τμηματικά σε ισόποσες δόσεις, ο αριθμός των οποίων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, εκ των οποίων η πρώτη δόση καταβάλλεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής εντός της προθεσμίας καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 20% [...] 11. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος άρθρου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. [...] 22. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν οφείλονται αναδρομικά [...] οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη...». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 268/31.12.2011), η οποία κυρώθηκε και έχει ισχύ από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με το άρθρο δεύτερο ν. 4047/2012: «Η προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου του άρθρου 24 του ν. 4014/2011 για όλες τις υποβαλλόμενες μετά τις 31.12.2011 αιτήσεις είναι ένας μήνας από την υποβολή τους...»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1118/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 24 ν. 4014/2011 έρχονται σε αντίθεση με τις επιταγές που απορρέουν από το άρθρο 24 του Συντάγματος, γιατί έχουν ως συνέπεια να ανατρέπεται, και σε κάθε περίπτωση να νοθεύεται, ο επιβαλλόμενος από το άρθρο αυτό του Συντάγματος ορθολογικός πολεοδομικός σχεδιασμός, και να επέρχεται αλλοίωση της λειτουργικότητας των οικισμών και επιδείνωση των όρων διαβιώσεως των κατοίκων, δεδομένου ότι η προβλεπόμενη από τις ρυθμίσεις αυτές αναστολή επιβολής των κυρώσεων που προβλέπονται από τις παγίως ισχύουσες γενικές διατάξεις για την αυθαίρετη δόμηση επέρχεται με μόνη την

υποβολή αίτησης του ενδιαφερομένου και των σχετικών δικαιολογητικών και την καταβολή του οριζόμενου στο νόμο ποσού ειδικού προστίμου, χωρίς ειδική για κάθε αυθαίρετο κρίση αρμόδιου οργάνου της διοίκησης, ύστερα από εκτίμηση πολεοδομικών και κτιριολογικών κριτηρίων, που σχετίζονται με το μέγεθος, τη χρήση, το είδος και τη σημασία της αυθαίρετης κατασκευής, καθώς και με τις επιπτώσεις της στο χώρο που την περιβάλλει, τη συνολική δηλαδή επιβάρυνση της περιοχής (σκέψη 15 της απόφασης). Τα παραπάνω επαναλήφθηκαν κατά λέξη και στην υπ' αριθμ. 1119/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), επί της ουσίας δε είχαν ήδη νομολογηθεί με την υπ' αριθμ. 3341/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 18 της απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Για την υπαγωγή αυθαίρετης κατασκευής ή χρήσης στην παρούσα ρύθμιση καταβάλλεται ενιαίο ειδικό πρόστιμο...»* Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 4 και 8 ν. 4178/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«4. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. [...] 8. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ της 28.7.2011, που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4014/2011 (Α' 209), δεν οφείλονται αναδρομικά [...] οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη...»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 ν. 4178/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Από τη δημοσίευση του παρόντος κάθε διάταξη που ρυθμίζει ζητήματα του παρόντος νόμου καταργείται αυτοδικαίως με την επιφύλαξη των οριζόμενων στον παρόντα νόμο. 2. Για τις ολοκληρωμένες πράξεις υπαγωγής για τις οποίες έχει καταβληθεί το σύνολο του προστίμου και έχει περαιωθεί η διαδικασία αυτομάτως ή μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου εκδίδεται πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του παρόντος. 3. Εκκρεμείς υποθέσεις διεκπεραιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. [...] 9. Με υπουργική απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για τη διεκπεραίωση των υπαγωγών που έχουν πραγματοποιηθεί με προγενέστερες του παρόντος διατάξεις...»* Κατ' εξουσιοδότηση της τελευταίας αυτής διάταξης του άρθρου 30 παρ. 9 ν. 4178/2013 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 2254/30.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2184/5.9.2013) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, με το άρθρο 4 της οποίας (*«Διεκπεραίωση των υπαγωγών που έχουν πραγματοποιηθεί με προγενέστερες του παρόντος διατάξεις»*), όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίστηκαν τα εξής: *«1. Οι δηλώσεις του Ν. 4014/2011 δεν τροποποιούνται μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας απόφασης. 2. Δηλώσεις*

που έχουν υπαχθεί και ολοκληρωθεί κατά τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 υπάγονται μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μέχρι και την καταληκτική ημερομηνία που προβλέπεται. Η αίτηση υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τον εξουσιοδοτημένο μηχανικό στο πληροφοριακό σύστημα του ΤΕΕ. Τα στοιχεία της δήλωσης, οι πληρωμές καθώς και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια μεταφέρονται σε νέα δήλωση τα στοιχεία της οποίας συμπληρώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4178/2013, όπου απαιτείται. Από το πληροφοριακό σύστημα του ΤΕΕ εκδίδεται νέα πράξη ολοκλήρωσης της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του Ν. 4178/2013 μετά την καταβολή του ποσοστού ανταπόδοσης κατά τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 10 του Ν. 4178/2013. 3. Δηλώσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 4014/2011 και δεν έχουν ολοκληρωθεί υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 4178/4013 προκειμένου να ολοκληρωθούν. Για την μεταφορά των στοιχείων και την έκδοση των σχετικών πράξεων υπαγωγής και βεβαιώσεων απαιτείται αίτηση του ενδιαφερομένου μέσω του εξουσιοδοτημένου μηχανικού στο ηλεκτρονικό σύστημα του ΤΕΕ. Τα στοιχεία της δήλωσης οι πληρωμές καθώς και τα ήδη υποβληθέντα σχέδια μεταφέρονται αυτομάτως σε νέα δήλωση η οποία συμπληρώνεται, όπου απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4178/2013. Μετά την πληρωμή του ποσοστού ανταπόδοσης, η καταβολή του υπολοίπου του ενιαίου ειδικού προστίμου καθώς και η ολοκλήρωση της διαδικασίας υπόκειται στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 και της παρούσας. [...] 5. Η διαδικασία ηλεκτρονικής μεταφοράς των στοιχείων των δηλώσεων που υποβλήθηκαν κατά τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 στις διατάξεις του Ν. 4178/2013 άρχεται ηλεκτρονικά με διαπιστωτική πράξη του φορέα διαχείρισης του πληροφοριακού συστήματος. Σε κάθε περίπτωση η διαδικασία ηλεκτρονικής μεταφοράς άρχεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης. [...] 9. Με βάση τις ανωτέρω παραγράφους οι πραγματοποιηθείσες πληρωμές βάσει των διατάξεων του Ν. 4014/2011 μεταφέρονται αυτόματα ως έχουν κατά την υπαγωγή τους στις διατάξεις του Ν. 4178/2013. Ως εκ τούτου απαγορεύεται η εισαγωγή τους προς συμψηφισμό στο πεδίο που προορίζεται αποκλειστικά για την εισαγωγή ποσών που καταβλήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4014/2011. 10. Ως ημερομηνία υπαγωγής κατά την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4178/2013 των υπαρχουσών δηλώσεων του Ν. 4014/2011 λογίζεται η ημερομηνία ολοκλήρωσης της σχετικής ηλεκτρονικής αίτησης...»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 25 της απόφασης), ο ν. 4178/2013, με τον οποίο επιχειρείται εκ νέου η ρύθμιση της αυθαίρετης δόμησης, με την πρόβλεψη του μέτρου της αναστολής επιβολής των προβλεπόμενων από τις παγίως ισχύουσες διατάξεις κυρώσεων ή και της οριστικής εξαιρέσης από την κατεδάφιση, διαλαμβάνει ειδικές ρυθμίσεις για τις αυθαίρετες κατασκευές που είχαν ήδη υπαχθεί στις -κριθείσες στο μεταξύ αντισυνταγματικές- διατάξεις του ν. 4014/2011. Προβλέπεται, ειδικότερα, ότι αυθαίρετες κατασκευές για τις οποίες έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του ν. 4014/2011, υπό την έννοια ότι έχουν υποβληθεί όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και έχει καταβληθεί το σύνολο του οφειλόμενου ενιαίου ειδικού προστίμου, εντάσσονται πλέον στη ρύθμιση του ν. 4178/2013, εφόσον εκδοθεί πράξη ολοκλήρωσης της

υπαγωγής κατά τις διατάξεις του τελευταίου αυτού νόμου (30 παρ. 2), κατά τα δε οριζόμενα στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 2254/30.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2184/5.9.2013) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (άρθρο 4 παρ. 2), για την ολοκλήρωση της υπαγωγής κατά τις διατάξεις του ν. 4178/2013, τα στοιχεία της δήλωσης του ν. 4014/2011 μεταφέρονται, κατόπιν σχετικής αίτησης, σε νέα δήλωση, η οποία συμπληρώνεται, όπου απαιτείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4178/2013. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, με τις διατάξεις του ν. 4178/2013 παρέχεται η δυνατότητα, αυθαίρετες κατασκευές οι οποίες είχαν υπαχθεί στη ρύθμιση του ν. 4014/2011, που κρίθηκε εν συνεχεία αντισυνταγματική, να υπαχθούν στη νέα ρύθμιση μέσω μιας διαδικασίας ηλεκτρονικής μεταφοράς των στοιχείων της δήλωσης του ν. 4014/2011 σε νέα δήλωση, η οποία συμπληρώνεται με τα τυχόν πρόσθετα δικαιολογητικά και στοιχεία που απαιτούνται από τις διατάξεις του ν. 4178/2013. **Κατά τα λοιπά, και για τις ανωτέρω αυθαίρετες κατασκευές, οι συνέπειες της υπαγωγής ρυθμίζονται αποκλειστικά από τον ν. 4178/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4014/2011 που κρίθηκαν αντισυνταγματικές.**

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

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με το δεύτερο κύριο λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τις προσβαλλόμενες πράξεις κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου επέβαλε για τις διαχειριστικές χρήσεις 2003-2010, δηλαδή «αναδρομικά» (κατά την έννοια του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013), ΕΦΑ υπολογιζόμενο επί των υπαχθέντων στο ν. 4178/2013 ακινήτων/αυθαίρετων κατασκευών της, γιατί κατά το άρθρο 24 παρ. 8 ν. 4178/2013 δεν οφείλεται αναδρομικά κανένας φόρος αναφορικά με αυθαίρετες κατασκευές που υπήχθησαν στο ν. 4178/2013 και μάλιστα ανεξαρτήτως της τυχόν έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου από τη φορολογική αρχή πριν την υπαγωγή των αυθαίρετων κατασκευών στο ν. 4178/2013 (εν προκειμένω, της υπ' αριθμ./16.11.2012 αρχικής εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών και της υπ' αριθμ./6.2.2014 αρχικής εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που εκδόθηκαν αμφότερες πριν τις 4.11.2014, ημερομηνία ολοκλήρωσης της υπαγωγής των κρίσιμων ακινήτων/αυθαίρετων κατασκευών της στο ν. 4178/2013). Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας, κατά τα ως άνω κριθέντα με την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, διάταξης του άρθρου 24 παρ. 8 ν. 4178/2013, προκειμένου να επέλθει η έννομη συνέπεια (μη οφειλή αναδρομικά οποιουδήποτε φόρου), είναι η εξαίρεση των αυθαίρετων κατασκευών και αλλαγών χρήσεων προ της 28.7.2011 από την επιβολή κυρώσεων με βάση τις διατάξεις είτε του ν. 4178/2013 είτε του ν. 4014/2011, με άλλα λόγια και κατά την ταυτόσημη διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 11 ν. 4014/2011 και του άρθρου 24 παρ. 4 ν. 4178/2013 η μη επιβολή προστίμων ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλων κυρώσεων, η οποία (μη επιβολή) με τη σειρά της προϋποθέτει, κατά το ταυτόσημο πραγματικό της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 11 ν. 4014/2011 και του άρθρου 24 παρ. 4 ν. 4178/2013, την εμπρόθεσμη εξόφληση όλων των δόσεων καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 18 παρ. 1 ν. 4178/2013 ή προβλεπόταν από το άρθρο 24 παρ. 6 ν. 4014/2011. Στην προκειμένη περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από α) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./15.6.2012 «Δήλωσης ένταξης Ν.4014/2011» (με αριθμό πρωτ.), β) το αντίγραφο της υπ' αριθμ./30.10.2013 «Δήλωσης ένταξης Ν.4178/2013» και γ) τα υπ' αριθμ./11.7.2012,/17.6.2013 και/4.11.2014 αποδεικτικά καταβολής του τέλους υπαγωγής (παραβόλου), του ενιαίου ειδικού προστίμου και του ποσοστού ανταπόδοσης, αντίστοιχα, στην Τράπεζα, η προσφεύγουσα δεν εξόφλησε μεν εμπροθέσμως, **υπό το πρίσμα του ν. 4014/2011**, το συνολικό ποσό του ενιαίου ειδικού προστίμου, δεδομένου ότι αυτό έπρεπε, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 περ. γ' εδ. α' της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, να καταβληθεί μέχρι τις 30.8.2012, ενώ η προσφεύγουσα προέβη τελικά στην εξόφλησή του στις 17.6.2013. Η εξόφληση όμως αυτή, **τελικά και υπό το πρίσμα του ν. 4178/2013**, θα πρέπει να θεωρηθεί **εμπρόθεσμη**, αφού, κατά την υπ' αριθμ. 1858/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, για τις αυθαίρετες κατασκευές, για τις

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

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα ως προς τον επικουρικό λόγο

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2010: «Α. Αγοραία αξία. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. Γ' της υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β' 1328/31.12.1998) ήδη εκδοθείσας, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 παρ. 2 ν. 1249/1982, Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2010: «Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας της γης που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών και δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης, συμπληρώνεται ειδικό έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ. Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η Συνολική Αντικειμενικά Αξία της Γης ως άθροισμα τριών συστατικών: Α) [...]. Β) [...]. Γ) Της Αξίας Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης (ΑΔ), που υπολογίζεται μόνο για όσες εκτάσεις βρίσκονται: Γ1) Μέσα σε Γενικά Πολεοδομικά Σχέδια (ΓΠΣ) και Οικισμούς για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης και Γ2) Εκτός Γενικών Πολεοδομικών Σχεδίων (Γ.Π.Σ.) και οικισμών για τους οποίους δεν έχουν ορισθεί όροι δόμησης αλλά έχουν πρόσωπο είτε σε ή Επαρχιακή

οδό, είτε σε άλλη οδό για την οποία έχει ορισθεί Ε.Β.Α. ή είναι σε ζώνη πλάτους μέχρι και 800μ. από τη θάλασσα, εκτός αν στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από τις πολεοδομικές διατάξεις δόμηση εν όλω ή εν μέρει, λόγω απαγόρευσης οποιασδήποτε δόμησης σε ολόκληρη την εδαφική έκταση ή σε τμήμα της, οπότε η Αξία Δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησης υπολογίζεται για επιφάνεια εδαφικής έκτασης ανάλογης με το ποσοστό της δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί. **Η αδυναμία δόμησης εν όλω ή εν μέρει καθώς και το σχετικό ποσοστό δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί αποδεικνύεται με βεβαίωση μηχανικού, θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία.»**

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα με τον επικουρικό λόγο, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. νόμω και ουσία αβάσιμα έχει προσμετρήσει για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση αγροτεμαχίου και την αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησής του, αφού ρητά βεβαιώνεται από ιδιώτη μηχανικό ότι για το εν λόγω αγροτεμάχιο έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης και συνεπώς η αντικειμενική αξία του θα πρέπει να επανυπολογισθεί, χωρίς να ληφθεί υπόψη η αξία δυνατότητας περαιτέρω αξιοποίησής του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β΄ 1328/31.12.1998) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η τυχόν εξάντληση του συντελεστή δόμησης θα πρέπει να τεκμηριώνεται από βεβαίωση ιδιώτη μηχανικού, η οποία θα πρέπει υποχρεωτικά να είναι θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα πράγματι προσκομίζει την από 12.7.2016 βεβαίωση του ιδιώτη μηχανικού, με την οποία ο τελευταίος βεβαιώνει ότι «*επί του αγροτεμαχίου επιφάνειας 191.939,00 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του νομού, όπως αναλυτικά αυτό περιγράφεται στο με αρ. /16.06.1994 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Πειραιώς, ιδιοκτησίας των αλλοδαπών εταιρειών «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ), «.....» (νυν «.....» με ΑΜ: ΗΕ)* δεν δύναται να πραγματοποιηθεί με βάση τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, νέα δόμηση (εν ή εν μέρει), καθότι ο προβλεπόμενος στην περίπτωση αυτή συντελεστής δόμησης έχει εξαντληθεί στα τετραγωνικά μέτρα (επιφάνεια) της ήδη κείμενης επί του ως άνω αγροτεμαχίου οικοδομής, όπως αυτή νομιμοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του ν. 4178/2013.» Πλην όμως η βεβαίωση αυτή δεν είναι θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία, όπως ρητά απαιτείται από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30.12.1998 (ΦΕΚ Β΄ 1328/31.12.1998) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει δεκτή προς απόδειξη της εξάντλησης του συντελεστή δόμησης για το υπό κρίση ακίνητο. Για το λόγο αυτό, ο έκτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της, και ειδικότερα ο επικουρικός λόγος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30.5.2016 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες

πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 13.7.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας **και την τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2003	99.011,88 €
2		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2004	99.011,88 €
3		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2005	98.309,60 €
4		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2006	98.309,60 €
5		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2007	98.309,60 €
6		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2008	141.399,76 €
7		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2009	200.349,29 €
8		30/05/2016	13/06/2016	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2010	100.474,11 €

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

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

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2003

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	1.342.938,18	1.342.938,18	1.342.938,18
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	157.241,81	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	1.500.179,99	1.342.938,18	1.342.938,18
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	45.005,40	40.288,15	40.288,15
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	54.006,48	48.345,78	48.345,78
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	99.011,88	88.633,93	88.633,93

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2004

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	1.342.938,18	1.342.938,18	1.342.938,18
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	157.241,81	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	1.500.179,99	1.342.938,18	1.342.938,18
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	45.005,40	40.288,15	40.288,15
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	54.006,48	48.345,78	48.345,78
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	99.011,88	88.633,93	88.633,93

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2005

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	1.342.938,18	1.342.938,18	1.342.938,18
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	146.601,27	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	1.489.539,45	1.342.938,18	1.342.938,18
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	44.686,18	40.288,15	40.288,15
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	53.623,42	48.345,78	48.345,78
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	98.309,60	88.633,93	88.633,93

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2006

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	1.342.938,18	1.342.938,18	1.342.938,18
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	146.601,27	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	1.489.539,45	1.342.938,18	1.342.938,18
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	44.686,18	40.288,15	40.288,15
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	53.623,42	48.345,78	48.345,78
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	98.309,60	88.633,93	88.633,93

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2007

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	1.342.938,18	1.342.938,18	1.342.938,18
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	146.601,27	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	1.489.539,45	1.342.938,18	1.342.938,18
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	44.686,18	40.288,15	40.288,15
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	53.623,42	48.345,78	48.345,78
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	98.309,60	88.633,93	88.633,93

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2008

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	1.938.820,42	1.938.820,42	1.938.820,42
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	203.600,12	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	2.142.420,54	1.938.820,42	1.938.820,42
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	64.272,62	58.164,61	58.164,61
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	77.127,14	69.797,54	69.797,54
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	141.399,76	127.962,15	127.962,15

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2009

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
--	---------------------------	---------------------------	-----------------------------	--------------------

Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	2.831.895,28	2.831.895,28	2.831.895,28
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	0,00	203.600,12	0,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	0,00	3.035.495,40	2.831.895,28	2.831.895,28
Φόρος που αναλογεί (3%)	0,00	91.067,86	84.956,86	84.956,86
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	-	109.281,43	101.948,23	101.948,23
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	0,00	200.349,29	186.905,09	186.905,09

ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ) 2010

	Ποσά βάσει δήλωσης (€)	Ποσά βάσει ελέγχου (€)	Ποσά βάσει απόφ. ΔΕΔ (€)	Διαφορά (€)
Συνολική αξία γηπέδων υποκείμενη σε ΕΦΑ	2.682.701,51	2.831.895,28	2.831.895,28	149.193,77
Συνολική αξία κτισμάτων υποκείμενη σε ΕΦΑ	32.832,00	188.105,17	32.832,00	0,00
Συνολική φορολογητέα αξία	2.715.533,51	3.020.000,45	2.864.727,28	2.831.895,28
Φόρος που αναλογεί (15%)	407.330,02	453.000,07	429.709,09	22.379,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	-	54.804,06	26.854,89	26.854,89
Σύνολο ΕΦΑ και πρόσθετου φόρου	407.330,02	507.804,13	456.563,98	49.233,96

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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