



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 28-11-2016

Αριθμός απόφασης:3987

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία Ανώνυμη Εταιρεία Ανάπτυξης Ακινήτου και Κινητής Περιουσίας «..... Α.Ε.» με έδρα την,, με Α.Φ.Μ., ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατά της υπ' αρ. /26.5.2016

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων (Ν. 3091/2002) για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών

5. Την παραπάνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων (Ν. 3091/2002) για τη χρήση 2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/05/2016 σχετική Έκθεση Προσωρινού (Μερικού) Ελέγχου Ειδικού Φόρου Ακινήτων του ν.3091/2002.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία Ανώνυμη Εταιρεία Ανάπτυξης Ακινήτου και Κινητής Περιουσίας «..... Α.Ε.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 30-05-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων (Ν. 3091/2002) για τη χρήση 2010 καταλογίστηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν κρίσης από την Δ.Ο.Υ. ότι η προσφεύγουσα δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις απαλλαγής για το έτος αυτό (ακίνητα που υπάρχουν την 1-1-2010) βάσει της συνταχθείσας από 26/05/2016 σχετικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ειδικού Φόρου Ακινήτων του ν.3091/2002, όπου η φορολογική Αρχή απεφάνθη ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής για το έτος 2010 όπως ίσχυαν με τις αλλαγές που επήλθαν στο άρθρο 15 του ν.3091/2002 με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.3842/2010 και την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1093/14-06-2010, διότι διεπίστωσε ότι αφενός μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας είναι η εταιρεία Λουξεμβούργου με αρ. μητρώου εταιρειών και αυτής μοναδικός μέτοχος με μία (1) μετοχή τύπου ... είναι η εταιρεία, της οποίας μέτοχος με μία (1) μετοχή είναι η εδρεύουσα στην Αμερική εταιρεία «.....» που εδρεύει εκτός ΕΕ και αφετέρου ότι μέτοχος της εταιρείας με 1199 μετοχές, ήταν και η εδρεύουσα στην Αγγλία για την οποία προκειμένου να πιστοποιηθεί η ιδιότητά ως θεσμικού επενδυτή, προσκομίστηκε έγγραφο από το πιστωτικό ίδρυμα του Λουξεμβούργου και όχι από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, όπως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.3842/2010 και του άρθρου 1 παρ.5 της ΠΟΛ.1093/16.06.2010, ορίζεται και συνεπεία αυτού ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την ισχυριζόμενη ιδιότητα της ως θεσμικού επενδυτή. Για αυτούς του λόγους διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν διαφορές ειδικού φόρου ακινήτων ποσού 5.396.383,40 ευρώ και προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης άρθρων 1 και 2 ν.2523/1997 ποσού 6.475.660,08 ευρώ, ήτοι σύνολο 11.872.043,48 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1. Κατοχή των μετοχών της Εταιρείας από εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία**

Ισχυρίζονται ότι: «Η Εταιρεία μας εμπίπτει στην περίπτωση αυτή για το κρίσιμο έτος 2010. Ειδικότερα, υπενθυμίζεται ότι έχει ιδρυθεί από τον εγγεγραμμένο στο μητρώο εταιρειών της Αγγλίας οργανισμό συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία με την επωνυμία μέσω των θυγατρικών της εταιρειών, που εδρεύουν στο σύνολό τους στην Ευρώπη.

Όπως αποδεικνύεται από το βιβλίο μετόχων και το μητρώο μετοχών της Εταιρείας, την 1.1.2010 μόνος μέτοχος (100%) με 344.710 ονομαστικές μετοχές ήταν η εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με αριθμό μητρώου εταιρειών και αριθμό φορολογικού μητρώου στο μετοχικό κεφάλαιο της οποίας περαιτέρω μετείχαν: α) η εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με αριθμό μητρώου εταιρειών και αριθμό φορολογικού μητρώου με 3.599 ονομαστικές μετοχές κλάσης Α, β) η εδρεύουσα στο Λουξεμβούργο εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με αριθμό μητρώου εταιρειών και αριθμό φορολογικού μητρώου με μια (1) ονομαστική μετοχή κλάσης Α και γ) η εδρεύουσα στην Κύπρο εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με αριθμό μητρώου και αριθμό φορολογικού μητρώου με 400 ονομαστικές μετοχές κλάσης..Σύμφωνα με το μετοχολόγιο της εταιρείας και το πιστοποιητικό του Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου, μόνιμοι μέτοχοι της τελευταίας είναι οι κ.κ. του με 510 μετοχές και του με 490 μετοχές επί συνόλου 1000 ονομαστικών μετοχών, με ελληνικούς αριθμούς φορολογικού μητρώου και αντίστοιχα.

Μόνος μέτοχος της (100%) ήταν τον κρίσιμο χρόνο η εδρεύουσα στο εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία με αριθμό μητρώου εταιρειών και αριθμό φορολογικού μητρώου Όπως και σε όλες τις ανωτέρω εταιρείες, οι μετοχές της ήταν ονομαστικές.

Μόνος μέτοχος των ονομαστικών μετοχών της (100%) ήταν η εδρεύουσα στη Μάλτα εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία (.....) III με αριθμό μητρώου εταιρειών και αριθμό φορολογικού μητρώου Μέτοχος της τελευταίας, κατέχοντας το 100% των κοινών ονομαστικών μετοχών με δικαίωμα ψήφου, ήταν ο επενδυτικός οργανισμός με την επωνυμία (το) που συστάθηκε την 5.4.2007 σύμφωνα με τον αγγλικό νόμο περί «περιορισμένης συνεργασίας του 1907» (Limited Partnership Act 1907), έχει εγγραφεί στο μητρώο Εταιρειών της Αγγλίας, στο Cardiff, με αριθμό μητρώου και σκοπό έχει τη συλλογική επένδυση κεφαλαίων σε ακίνητη περιουσία στην Ευρώπη μέσω της διάθεσης των μεριδίων του όχι στο κοινό αλλά σε συγκεκριμένους επενδυτές.

Εξάλλου, η εδρεύουσα στην Αμερική εταιρεία «.....» εσφαλμένα αναφέρεται ως μέτοχος της, καθότι αυτή κατείχε τότε μία και μόνη μετοχή χωρίς όμως δικαίωμα ψήφου και χωρίς δικαίωμα απόληψης κερδών. Επομένως, δεν εμπίπτει στην έννοια του «μετόχου», όπως την αντιλαμβάνεται ο νομοθέτης του Ν. 3091/2002. Δηλαδή, δεν αντλεί δικαιώματα από την μετοχή ούτε λαμβάνει κέρδη με οποιαδήποτε μορφή λόγω της κατοχής της μίας αυτής μετοχής. Συνακόλουθα,

δεν τον αφορά καν ο ειδικός αυτός φόρος, που σκοπό έχει να αποτρέψει τους πραγματικούς δικαιούχους του ακινήτου από το να διαφύγουν του φόρου, στους οποίους κατά το έτος 2010 δεν περιλαμβανόταν η εταιρεία «.....», που ήταν μόνο («Γενικός Συνεταίρος») του – και όχι μέτοχος.

Ο μοναδικός λοιπόν μέτοχος της εταιρείας της Μάλτας κατά τον κρίσιμο χρόνο ήταν το Σκοπός του τελευταίου, όπως προκύπτει από το καταστατικό του και την εγγραφή του στο Μητρώο Εταιρειών της Αγγλίας, στο Cardiff είναι η συλλογική επένδυση κεφαλαίων σε ακίνητη περιουσία στην Ευρώπη. Αποτελεί δηλαδή οργανισμό συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, όπως βεβαιώνεται και στο με ημερ/νία 27/6/2016 γνωμοδοτικό σημείωμα της εδρεύουσας στο Λονδίνο δικηγορικής εταιρείας (Σχετ. 10), το οποίο έχει συνταχθεί με βάση το αγγλικό δίκαιο, το οποίο διέπει τη λειτουργία του Fund.

Πράγματι, το έχει επενδύσει στην Ευρώπη μέσω σαράντα έξι θυγατρικών του εταιρειών (οι θυγατρικές του καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας του ανέρχονται συνολικά σε εβδομήντα έξι) που όλες εδρεύουν σε ευρωπαϊκές χώρες (Γαλλία, Δανία Μάλτα, Λουξεμβούργο, Πολωνία, Ιταλία, Μεγάλη Βρετανία και ασφαλώς Ελλάδα) σε ακίνητη περιουσία στην Πολωνία, τη Μεγάλη Βρετανία, την Ιταλία, τη Δανία, τη Γερμανία και στην Ελλάδα μέσω της Εταιρείας μας. Εξάλλου, η, ως παγκόσμιος επενδυτικός σύμβουλος στον τομέα των αυτοχρηματοδοτούμενων επενδύσεων σε ακίνητα (private equity real estate advisor), διαχειρίζεται ένα χαρτοφυλάκιο αξίας δισεκατομμυρίων Δολαρίων, μέσω δε των επενδυτικών κεφαλαίων που διαχειρίζεται από το 1999 αποκτήθηκαν 250 ακίνητα μόνο στην Ευρώπη, επί των οποίων εκδηλώθηκαν έργα για την ανοικοδόμηση γραφείων, καταστημάτων λιανικής, βιομηχανικών κτιρίων, κατοικιών κ.α.

Στο (όπως σε όλους τους επενδυτικούς οργανισμούς αυτού του τύπου), που αποσκοπεί στη μείωση του επενδυτικού κινδύνου και στην αύξηση των αποδόσεων των επενδυτών του συμμετέχουν σωρεία από «περιορισμένους συνεταίρους» (limited partners), οι οποίοι είναι επενδυτές του. Αυτοί εν προκειμένω είναι Δημόσια Συνταξιοδοτικά Κεφάλαια, Ιδιωτικά Συνταξιοδοτικά Κεφάλαια (Private Pension Funds), Εταιρικά Συνταξιοδοτικά Κεφάλαια (Pension Funds of major corporations), ασφαλιστικές εταιρείες και πολλοί άλλοι θεσμικοί επενδυτές (όχι όμως ιδιώτες) που σκοπό έχουν αυτονόητα την απόδοση των κεφαλαίων που εναποθέτουν στο, αδιάφορα του τρόπου που επιτυγχάνεται αυτό, ήτοι αν γίνεται μέσω της κτήσης εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή με άλλο τρόπο, τον οποίο συνήθως οι επενδυτές δεν γνωρίζουν καν [πρβλ. το έγγραφο του πιστωτικού ιδρύματος (....., που πιστοποίησε την ιδιότητα του θεσμικού επενδυτή για τους επενδυτές του)]. Οι θεσμικοί επενδυτές με τη σειρά τους διαχειρίζονται κεφάλαια που έχουν επενδύσει άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν αγοράσει με τα χρήματά τους επενδυτικά προϊόντα (και όχι μέρος του κεφαλαίου) αυτών των θεσμικών επενδυτών και αποβλέπουν στην απόδοση αυτών των επενδύσεων. Στις περιπτώσεις μάλιστα για παράδειγμα των ασφαλιστικών ταμείων και οργανισμών ο σύνδεσμος με φυσικά πρόσωπα είναι ακόμα πιο χαλαρός, διότι αυτά δεν έχουν αποκτήσει καν συγκεκριμένα επενδυτικά

προϊόντα, αλλά το κάθε ταμείο ή οργανισμός επενδύει τα διαθέσιμά του για την επαύξηση της περιουσίας του.

Επομένως, ο σκοπός του είναι χωρίς αμφιβολία η συλλογική επένδυση σε ακίνητα. Το επενδύει τα κεφάλαια που συγκεντρώνει μέσω των μορφωμάτων που συμμετέχουν σε αυτό (ασφαλιστικά ταμεία κ.λπ.) αποκλειστικά για την κτήση και την επένδυση επί ακινήτων (όπως συμβαίνει και με την Εταιρεία μας, η οποία έτσι απέκτησε το εν λόγω ακίνητο στην Αθήνα). Επιπλέον, το επενδύει μαζικά (συλλογικά) σε ακίνητα. Από την άποψη αυτή εμπίπτει κατά το αληθές νόημα του νόμου στη συγκεκριμένη απαλλαγή από την υποχρέωση δήλωσης των φυσικών προσώπων, καθότι ικανοποιεί την τελολογία του, ήτοι συνιστά διαφανές επενδυτικό σχήμα που αποδεδειγμένα επιδιώκει την επένδυση σε ακίνητα (πρβλ. τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων που ελέγχονται από ορκωτούς και το προαναφερθέν έγγραφο τηςότι έχει προβεί σε έλεγχο όλων των επενδυτών που συμμετέχουν στο Είναι προφανές ότι ο νομοθέτης δεν ήθελε να αποκλείσει αυτά τα επενδυτικά σχήματα από τις απαλλαγές από το φόρο, τη στιγμή που αυτά εκπληρώνουν κατεξοχήν το σκοπό που ήθελε να εκπληρώσει, ήτοι να επιτρέψει τη συνέχιση των επενδύσεων σε ακίνητα από εταιρείες κ.λπ. που κάνουν αυτό σταθερά, συστηματικά και σε θεσμικό επίπεδο (και όχι συμπτωματικά, ώστε να προκαλούνται υποψίες σχετικά με την προέλευση των κεφαλαίων που επενδύονται σε ακίνητο στην Ελλάδα).

Κατά τα άλλα, εξάλλου, εν όψει ακριβώς του σκοπού του νόμου, πέραν της λειτουργίας εντός της ΕΕ, η περαιτέρω απαίτηση του νόμου η εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητα να εποπτεύεται από την οικεία αρχή του κράτους μέλους της έδρας της υποχωρεί, αν τέτοια αρχή δεν υφίσταται στο κράτος μέλος αυτό. Με άλλα λόγια, αν το κρίσιμο μόρφωμα κατατάσσεται κατά το δίκαιο του κράτους προέλευσης του στις εταιρείες συλλογικών επενδύσεων, χωρίς για τη συμπερίληψη αυτή να απαιτείται κατά το δίκαιο του κράτους προέλευσης να εποπτεύεται από κάποια αρχή (είτε γιατί απλώς αυτό δεν προβλέπεται για αυτά τα μορφώματα είτε γιατί τέτοια αρχή δεν υπάρχει), δεν μπορεί ο ελληνικός νόμος να απαιτεί τέτοια εποπτεία για το σκοπό της απαλλαγής από το φόρο (βλ. παρ. d του με ημερ/νία 27/6/2016 γνωμοδοτικού σημειώματος της εδρεύουσας στο Λονδίνο δικηγορικής εταιρείας, στο οποίο αναφέρεται ότι το λειτουργεί νομίμως χωρίς να απαιτείται να εποπτεύεται από την FCA, Σχετ. 10). Διότι έτσι αφενός μεν ακυρώνεται εκ νέου ο σκοπός του νόμου, αφού αποκλείονται επενδυτικά σχήματα που καλύπτουν τις ουσιαστικές προϋποθέσεις και που ο νομοθέτης αποδεδειγμένα (πρβλ. τις εισηγητικές εκθέσεις) θέλει να απαλλάξει. Αφετέρου αποκλείονται επενδυτικά σχήματα λόγω προϋπόθεσης που αντικειμενικά, κατά τα δίκαιο που τα διέπει είναι αδύνατο να εκπληρώσουν.

Συνεπώς ο πιο πάνω αποκλεισμός από την απαλλαγή των ανωτέρω επενδυτικών σχημάτων συνιστά παράβαση της γενικής αρχής του δικαίου ότι «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα», δεδομένου ότι δεν μπορεί αυτή η αντικειμενική αδυναμία να οδηγήσει στην επιβολή ούτε φόρου ούτε διοικητικής κύρωσης.

Παράλληλα, αποτελεί προδήλως ακατάλληλο αλλά και δυσανάλογο μέτρο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου από το νόμο σκοπού, εφόσον ευχερώς διαπιστώνεται ότι η εταιρεία μας αλλά και οι μέτοχοί της δραστηριοποιούνται υγιώς στην αγορά και δη ως εταιρείες και οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία ανά την Ευρώπη και δεν συνιστούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις φοροδιαφυγής.»

2. Κατοχή των μετοχών της Εταιρείας από Θεσμικό επενδυτή

Ισχυρίζονται ότι: «Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν δεν ήθελε γίνει δεκτό ότι τις μετοχές της εταιρείας μας κατέχει εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητα, το Fund εμπίπτει στην έννοια του θεσμικού επενδυτή, που είναι, άλλωστε και ευρύτερη και καταλαμβάνει και εταιρείες επενδύσεων.

Ειδικότερα, ο νόμος απαλλάσσει τις εταιρείες με ακίνητα στην Ελλάδα από την υποχρέωση να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα μετόχους τους, αν οι μετοχές του κατέχονται, μεταξύ άλλων, από θεσμικούς επενδυτές, υπό την πρόσθετη απαίτηση να «λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α)»..

Πέρα από το νόμιμο ή μη αυτής της πρόσθετης απαίτησης, ο θεσμικός επενδυτής να λειτουργεί υποχρεωτικά σε οργανωμένη αγορά, για το οποίο θα γίνει λόγος στη συνέχεια, η κατοχή στην ουσία των χαρακτηριστικών και τελικά την ιδιότητας του *θεσμικού επενδυτή* στο πρόσωπο του αλλά και των επενδυτών του δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

Όπως προαναφέρθηκε, το είναι θεσμικός επενδυτής εγγεγραμμένος στην Αγγλία, χωρίς να δρα σε οργανωμένη αγορά (και χωρίς κάτι τέτοιο να απαγορεύεται), οπότε –νομίμως– δεν μπορεί να λάβει βεβαίωση για την ιδιότητά του από την οικεία επιτροπή κεφαλαιαγοράς της Αγγλίας. Στο συμμετέχουν ως επενδυτές Δημόσια και Ιδιωτικά Συνταξιοδοτικά Κεφάλαια, Εταιρικά Συνταξιοδοτικά Κεφάλαια (.....), ασφαλιστικές επιχειρήσεις και άλλοι θεσμικοί αποκλειστικά επενδυτές, αλλά όχι ιδιώτες (όπως καταδεικνύεται και από το 14.9.2015 έγγραφο του πιστωτικού ιδρύματος ...). Το γεγονός δηλαδή ότι το δεν λειτουργεί σε οργανωμένη (χρηματιστηριακή ή παρόμοια) αγορά δεν αναιρεί το αντικειμενικό γεγονός ότι το δρα αποκλειστικά θεσμικά από την άποψη της προσφοράς των επενδυτικών του προϊόντων σε αντίστοιχα θεσμικούς μόνον επενδυτές, μορφώματα δηλαδή που συγκροτημένα τοποθετούν κεφάλαια των δικών τους επενδυτών για την επίτευξη της καλύτερης δυνατής απόδοσης. Από την άποψη αυτή, το μπορεί να περιληφθεί στην έννοια του «θεσμικού επενδυτή», όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την Σύσταση της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003 2003/361/ΕΚ (βλ. υπό άρθρο 3). Αυτό επιβεβαιώνεται και από το με ημερ/νία 27/6/2016 γνωμοδοτικό σημείωμα της εδρεύουσας στο Λονδίνο δικηγορικής εταιρείας (βλ. παρ. c, Σχετ. 10).

Ο έλεγχος ενώ ορθά δέχθηκε ότι το εδρεύει στην Αγγλία έσφαλε διότι δεν εξέτασε αν πράγματι αυτό έχει τα ανωτέρω χαρακτηριστικά της έννοιας του θεσμικού επενδυτή και αν σε αυτό έχουν περαιτέρω επενδύσει θεσμικοί επενδυτές

και αναιτιολόγητα απέρριψε τον ισχυρισμό ότι το είναι θεσμικός επενδυτής αποκλειστικά και μόνο διότι προσκομίσαμε έγγραφο από το εποπτευόμενο πιστωτικό ίδρυμα (...) του και όχι από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Και από την άποψη αυτή τοεμπίπτει στην έννοια του θεσμικού επενδυτή, όπως (πρέπει να) την εννοεί ο Ν. 3091/2002 και η Εταιρεία μας απαλλάσσεται του ειδικού φόρου.»

3. Παραβίαση του σκοπού του νόμου από την απαίτηση για συμμετοχή επενδυτών εντός οργανωμένης αγοράς και για βεβαίωση της ιδιότητας του «θεσμικού επενδυτή» από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
4. Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας από τις απαιτήσεις (α) για κατοχή των μετοχών μόνο από θεσμικό επενδυτή που δρα σε οργανωμένη αγορά και (β) για βεβαίωση της ιδιότητας του «θεσμικού επενδυτή» από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας από την απαίτηση για βεβαίωση της ιδιότητας του «θεσμικού επενδυτή» από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
6. Υπέρβαση της εξουσιοδοτικής διάταξης από την απαίτηση για βεβαίωση της ιδιότητας του «θεσμικού επενδυτή» από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
7. Αντίθεση της άρνησης απαλλαγής της εταιρείας από το φόρο με τη θεμελιώδη ελευθερία της κίνησης κεφαλαίων
8. Ο υπό κρίση φόρος προσβάλλει την οικονομική και επιχειρηματική ελευθερία
9. Ο υπό κρίση φόρος προσβάλλει το δικαίωμα της ιδιοκτησίας
10. Ο ειδικός «φόρος» επί των ακινήτων δεν είναι στην πραγματικότητα φόρος αλλά διοικητική κύρωση και επιβάλλεται αντίθετα στην αρχή της νομιμότητας, του προσωποπαγούς χαρακτήρα της ποινής, παραβιάζει δε και το τεκμήριο αθωότητας
11. Εσφαλμένος υπολογισμός του ειδικού φόρου, επί της αντικειμενικής αξίας όλων των ιδιοκτησιών της Εταιρείας χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ειδικές συνθήκες ιδίως από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών υπό τις οποίες τελούσαν ορισμένες από αυτές (οικόπεδα) κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας και είχαν στερήσει από την εταιρεία την κατά προορισμό εν γένει χρήση και εκμετάλλευσή τους

Ισχυρίζονται ότι: «Με την προσβαλλόμενη υπολογίστηκε και επιβλήθηκε μη νόμιμα και εσφαλμένα και πρόσθετος φόρος, μεταξύ άλλων, και επί : **(α)** του οικοπέδου εκτάσεως 15.445,90 τ.μ. επί της (εντός του), που δηλώσαμε με στην δήλωση του, αντικειμενικής αξίας 23.709.711,91 ευρώ, **(β)** του οικοπέδου εκτάσεως 3.050,00 τ.μ. επί της οδού (εντός του), που δηλώσαμε με στην δήλωση του 2010, αντικειμενικής αξίας 1.323.700,00 ευρώ και **(γ)** οικοπέδου εκτάσεως 2.480,00 τ.μ. επί της οδού (εντός του), που δηλώσαμε με στην δήλωση του 2010, αντικειμενικής αξίας 1.076.320,00 ευρώ, διότι λόγω των πολεοδομικών δεσμεύσεων υπό τις οποίες τελούσαν, η πραγματική φορολογητέα αξία αυτών την 1.1.2010 - κρίσιμο χρόνο φορολογίας (αρ. 17 παρ. 2 ν. 3091/2002) -, ήταν μηδενική.

Το ανωτέρω υπό (α) οικόπεδο απέκτησε η εταιρεία μας δυνάμει του υπ' αριθ./21.12.2007 Συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών, όπως διορθώθηκε και επανελήφθη με την υπ' αριθ./6.5.2008 Διόρθωση και Επανάληψη του Συμβολαιογράφου Αθηνών, νομίμως μεταγεγραμμένων. Τα υπό (β και γ) ως άνω οικόπεδα απέκτησε η εταιρεία μας δυνάμει της/22.1.2009 Σύμβασης Συγχωνεύσεως Ανωνύμων Εταιρειών του Συμβολαιογράφου Αθηνών, νομίμως μεταγεγραμμένης.

Κατά μεν το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», κατά δε το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, «[κ]ανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, της δαπάνης και της συναλλαγής ή της κατηγορίας της, της οποίες αναφέρεται ο φόρος». Εξ' άλλου, στο αρ. 17 παρ. 1 και 2 Σύνταγμα ορίζεται ότι «[η] ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματά της που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του εθνικού συμφέροντος» (παρ. 1), και ότι «[κ]ανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και της ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση [...]» (παρ. 2). Τέλος, στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ, που κυρώθηκε, όπως και η Σύμβαση, με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α'256), ορίζονται τα εξής: «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθεί της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό της προβλεπομένου υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους της θέσης εν ισχύ νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίους της ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως της το δημόσιον συμφέρον ή της διασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων». Επίσης, στο άρθρο 17 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζεται ότι «[κ]άθε πρόσωπο δικαιούται να είναι κύριος των νομίμως κτηθέντων αγαθών του, να τα χρησιμοποιεί, να τα διαθέτει και να τα κληροδοτεί. Κανείς δεν μπορεί να στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνον για λόγους δημοσίας ωφελείας, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλειά της. Η χρήση των αγαθών μπορεί να

υπόκειται σε περιορισμούς από το νόμο, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς το γενικό συμφέρον».

Σύμφωνα με τα άρθρα 2 παρ. 1 εδ. Α, 23 παρ. 1 και 30 παρ.1 του ν.δ. της 17.7/16.8.1923 (άρθρα 153 παρ.1 εδ. α', 246 παρ.1 και 276 παρ.1 Κ.Β.Π.Ν.), ο χαρακτηρισμός, με ρυμοτομική πράξη, ακινήτου ως κοινόχρηστου χώρου και η συνακόλουθη αναγκαστική του απαλλοτρίωση, συνεπάγεται την απαγόρευση της χρησιμοποίησής του για διαφορετικό σκοπό, όπως η ανοικοδόμηση και η εκτέλεση συναφών εργασιών, ο περιορισμός δε αυτός της ιδιοκτησίας είναι, κατ' αρχήν, θεμιτός, εφόσον δεν υπερβαίνει ορισμένα εύλογα χρονικά όρια, μετά την παρέλευση των οποίων επιβάλλεται η άρση του. (Βλ., μεταξύ άλλων, ΣτΕ 2076/2006). Εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, ύστερα από την έκδοση δικαστικής αποφάσεως, που ακυρώνει την άρνηση της Διοικήσεως να ικανοποιήσει το αίτημα άρσης ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης λόγω παρόδου του ευλόγου χρόνου, η Διοίκηση οφείλει να επιληφθεί προκειμένου να προβεί στην άρση της ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης ή του ρυμοτομικού βάρους και ταυτοχρόνως, να ρυθμίσει εκ νέου το πολεοδομικό καθεστώς του συγκεκριμένου ακινήτου, καθόσον, με μόνη την άρση της απαλλοτρίωσης ή του βάρους, το ακίνητο δεν καθίσταται αυτομάτως οικοδομήσιμο (αντί άλλων βλ. ενδ. ΣτΕ 1803/2015, 3908/2007 επτ.).

Εξάλλου, οι διατάξεις των άρθρων 2, 22, 30, 42-45 του ν.δ. 17.7/16.8.1923 (ΦΕΚ Α' 228), 6 και 24 του ΓΟΚ (ν. 1577/85, ΦΕΚ Α' 210), απηχούν το θεμελιώδη πολεοδομικό κανόνα της δόμησης μόνον ακινήτων που έχουν πρόσωπο σε κοινόχρηστο χώρο. Συνεπώς, ένα οικοπέδο για να είναι οικοδομήσιμο πρέπει να έχει πρόσωπο σε οδό όχι προβλεπόμενη απλώς από το σχέδιο πόλεως, αλλά σε οδό που έχει καταστεί πράγματι κοινόχρηστη με τη συντέλεση της επιβληθείσης επί των ρυμοτομούμενων τμημάτων απαλλοτρίωσης διά της καταβολής αποζημίωσης στον ιδιοκτήτη. Όσο λοιπόν εκκρεμεί η συντέλεση της ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης ιδίως όταν αφορά σε επιφάνεια του προσώπου του οικοπέδου, αυτή έχει ως συνέπεια το οικόπεδο να στερείται προσώπου και να μην είναι οικοδομήσιμο. Εξάλλου, πριν εκδοθεί άδεια οικοδομής, απαιτείται ειδική και εμπεριστατωμένη έρευνα από τη Διοίκηση όσον αφορά το οικοδομήσιμο, την αρτιότητα και την από άποψη πλευρών, γωνιών, σχήματος, προσώπου στην οδό, καταλληλότητα, όχι μόνο του οικοπέδου στο οποίο αφορά η υπό έκδοση άδεια, αλλά και όλων των όμορων οικοπέδων έτσι ώστε να διαπιστωθούν και να ικανοποιηθούν όλες οι ανάγκες τακτοποιήσεων και προσκυρώσεων που τυχόν αναφύονται πριν ανεγερθούν οικοδομές (ΣτΕ 1727/2012).

Από τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1 και 17 παρ. 2 του ν. 3091/2002 συνάγεται ότι ο ειδικός φόρος επιβάλλεται σε ποσοστό 15% επί της αξίας των ακινήτων όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το άρθρο 10 του Ν. 2961/2001. Σύμφωνα δε με την παρ. 2 του άρθρου αυτού, στις περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων.

Η Ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφαση με αριθμό 520/2014 στο πλαίσιο προσφυγής κατά της επιβολής Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ν. 3634/2008) ήδη έχει κρίνει ότι προκειμένου περί ακινήτων που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη

πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως είναι εκείνα που έχουν απαλλοτριωθεί λόγω ρυμοτομίας χωρίς να έχει συντελεσθεί η απαλλοτρίωση θα έπρεπε να χρησιμοποιηθούν συντελεστές αυξομείωσης τέτοιου που να αποδίδουν, κατά το δυνατόν, την πραγματική επίδραση που έχει η απαλλοτρίωση, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της φορολογίας. Ειδικότερα κρίθηκε ότι, θα έπρεπε να ρυθμίζεται ιδιαίτερος, με την πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή, και, κατ' ακολουθίαν, εξαίρεσης από το φόρο, η περίπτωση εκείνη, κατά την οποία οι νόμιμες συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης ακινήτου, σε συνδυασμό με τις συγκεκριμένες, χρονικές και άλλες περιστάσεις, ιδίως δε τις σχετικές ενέργειες ή παραλείψεις του Δημοσίου, έχουν ουσιαστικά καταστήσει αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευση του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη του. Γιατί, η υπαγωγή ενός τέτοιου ακινήτου σε φόρο ακίνητης περιουσίας, όπως το ενιαίο τέλος ακινήτων, αφ' ενός μεν θα συνιστούσε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος και του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αφ' ετέρου δε θα ερχόταν σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η κυριότητα του ακινήτου, ως αντικείμενο του φόρου, δεν θα αποτελούσε ένδειξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, τη φορολόγησή «ανάλογα με τις δυνάμεις του ιδιοκτήτη». Τέτοια όμως ρύθμιση, δηλ. πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή για την τελευταία αυτή περίπτωση, δεν περιείχετο στην 1085787/888/0013/13.8.2008 κανονιστική απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία καθορίστηκε αδιακρίτως, για όλα τα ακίνητα που «έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα», ενιαίος συντελεστής 0,80 επί της αξίας τους. Επομένως, καθ' ο μέρος προβλέπει εφαρμογή του ενιαίου αυτού συντελεστή, αντί μηδενικού, και σε περιπτώσεις ακινήτων εντός σχεδίου των οποίων η απαλλοτρίωση λόγω ρυμοτομίας έχει οδηγήσει, κατά τ' ανωτέρω, σε αδυναμία χρήσης και εκμετάλλευσης κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ' αρχήν, η δόμηση, η εν λόγω υπουργική απόφαση κρίθηκε ανίσχυρη ως εκτός εξουσιοδοτήσεως με συνέπεια, τα εν λόγω ακίνητα να εξαιρούνται από το ενιαίο τέλος του ν. 3634/2008 ευθέως εκ του νόμου αυτού.

Ήδη ο νομοθέτης, με το νεότερο ν. 4223/2013, που επέβαλε (από 1-1-2014) τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. – σε αντικατάσταση του Φ.Α.Π. – για τους ίδιους ως άνω λόγους που επιτάσσουν την πλήρη απαλλαγή από το φόρο ακινήτου περιουσίας των ακινήτων, που οι ιδιοκτήτες τους έχουν στερηθεί ολικά τη χρήση τους, σύμφωνα με τον ισχύοντα πολεοδομικό σχεδιασμό, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις των ακινήτων-οικοπέδων που τελούν υπό ρυμοτομική απαλλοτρίωση και δεν έχει εκδοθεί η σχετική πράξη της Διοίκησης αν και με αμετάκλητη δικαστική απόφαση έχει διαταχθεί η αποδέσμευσή τους, προβλέπει ρητώς και ειδικώς την πλήρη και ολική απαλλαγή των ακινήτων αυτών από τον ΕΝΦΙΑ (αρ. 3 παρ. 2 περ. β του ν. 4223/2013).

Εν προκειμένω, τα ανωτέρω δηλωθέντα με τη δήλωση ΕΦΑ τρία οικόπεδα κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας (1.1.2010) αλλά και σήμερα τελούν υπό ρυμοτομική απαλλοτρίωση, στερούνται προσώπου και το πολεοδομικό καθεστώς τους δεν έχει ρυθμιστεί και δεν είναι οικοδομήσιμα.

Συγκεκριμένα, κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας, ήτοι την 1.1.2010, η πολεοδομική κατάσταση των ανωτέρω τριών οικοπέδων, που όλα βρίσκονται εντός του, είχε ως ακολούθως:

(α) για το οικόπεδο εκτάσεως 15.445,90 τ.μ.που δηλώθηκε με α.α. 2 στη δήλωση του ΕΦΑ με αντικειμενική αξία ευρώ 23.709.711,91.

Με το από 22.4.1974 Προεδρικό Διάταγμα (ΦΕΚ Δ/130/15.5.1974 - βλ. προσκομιζόμενο Σχετ. 2) επιβλήθηκε ρυμοτομική απαλλοτρίωση σε τμήμα εμβαδού 2.914,62 τ.μ. του ανωτέρω οικοπέδου μας που βρίσκεται επί τηςεντός του όπως εμφανίζεται στο σχετικό πρωτότυπο διάγραμμα που δημοσιεύθηκε και συνοδεύει το ως άνω Π.Δ. Με το ίδιο Π.Δ. εγκρίθηκε η τροποποίηση του ρυμοτομικού σχεδίου «α) διά διαπλατύνσεως της οδού κατά το μεταξύ των οδών, τμήμα αυτής και β) δια καταργήσεως του υπό των οδών,(.....), και περικλειομένου οικοδομικού τετραγώνου (...)» και «Κατά το πρόσωπον των οικοπέδων ωκοδομημένων ή μη κειμένων εντός του ως άνω τροποποιούμενου τμήματος του σχεδίου ρυμοτομίας (παράγραφος 1 του παρόντος) και εχόντων πρόσωπον προς την παρακηφίσσιον οδόν τροποποιείται το προβλεπόμενο προκήπιον (πρασιά) διά μετατοπίσεως αυτού παραλλήλως του πλάτους παραμένοντος δέκα (10) μέτρα (...)».

Με την/2010 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (βλ. προσκομιζόμενη Σχετ. 3), η οποία δημοσιεύτηκε την 26.3.2010 και κατέστη τελεσίδικη, ακυρώθηκε η άρνηση της Διοίκησης να άρει την επιβληθείσα με το από 22.4.1974 Προεδρικό Διάταγμα δέσμευση λόγω παρόδου ευλόγου χρόνου από την επιβολή της. Σύμφωνα το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης, το Διοικητικό Πρωτοδικείο ακύρωσε την, εκδηλωθείσα με το υπ' αριθ./13.11.2008 έγγραφο της Προϊσταμένης του Υπουργείου ΠΕΧΩΔΕ, άρνηση της Διοίκησης να αρθεί η δέσμευση και ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να προβεί στην οφειλόμενη, κατά το αιτιολογικό, νόμιμη ενέργεια, ήτοι «προκειμένου να κριθεί (...) εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις άρσης της επίδικης ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης και να αρθεί με την τροποποίηση του οικείου ρυμοτομικού σχεδίου η δέσμευση αυτή».

Συνεπώς, κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας και υπολογισμού της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου (1.1.2010), τμήμα του οικοπέδου μας τελούσε υπό ρυμοτομική απαλλοτρίωση και εξ αυτού του λόγου το οικόπεδο στερείτο προσώπων στην και στην

Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ με μόνη τη δημοσίευση της δικαστικής αποφάσεως – που εν προκειμένω δημοσιεύτηκε την 26.3.2010, ήτοι μετά τον κρίσιμο χρόνο (1.1.2010) –, με την οποία ακυρώνεται η παράλειψη της Διοικήσεως να άρει την απαλλοτρίωση ή το ρυμοτομικό βάρος, το ακίνητο δεν καθίσταται αυτομάτως οικοδομήσιμο, αλλά, μέχρι την ολοκλήρωση της τροποποιήσεως του σχεδίου πόλεως ή της πολεοδομικής μελέτης, παραμένει πολεοδομικώς αρρύθμιστο. Συνεπώς, μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας με την τροποποίηση του σχεδίου δεν επιτρέπεται να εκδοθεί οικοδομική άδεια.

Ότι το πολεοδομικό καθεστώς ολόκληρου του, εντός του οποίου βρίσκεται η ανωτέρω ιδιοκτησία μας –καθώς και οι κατωτέρω υπό στοιχεία β' και γ' ιδιοκτησίες μας-, παραμένει αρρύθμιστο και ότι αυτό δεν ήταν κατά τον κρίσιμο χρόνο ούτε έχει μέχρι σήμερα καταστεί οικοδομήσιμο αποδεικνύεται και από το από 27.7.2015 έγγραφο του Τμήματος Τοπογραφικού Σχεδιασμού και Εφαρμογών της Δ/σης Σχεδίου Πόλεως & Δόμησης της Γενικής Δ/σης Ποιότητας Ζωής του Δήμου Αθηναίων με θέμα «Πολεοδομικό Καθεστώς για τα, περιοχής... στηντου Δ. Αθηναίων» (Σχετ. 4).

Στο έγγραφο αυτό αφού γίνεται ιστορική αναδρομή στο πολεοδομικό καθεστώς του εντός του οποίου βρίσκονται οι ανωτέρω ιδιοκτησίες μας αλλά και των και ..., αναφέρεται ότι: «Δ. Παράλληλα η Υπηρεσία μας ενημερώθηκε από το Τμήμα Πολεοδομικού Σχεδιασμού της Δ/σης μας και τη Δ/ση Πολεοδομικού Σχεδιασμού και ΤΓ του Υπουργείου Παραγωγικής Ανασυγκρότησης Περιβάλλοντος & Ενέργειας (ΥΠΑΠΕΝ) ότι, μετά τη δημοσίευση της απόφασης .../2010 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία ακυρώθηκε η άρνηση της Διοίκησης να άρει πολεοδομική δέσμευση στο ακίνητο της εταιρείας στο, η εν λόγω εταιρεία υπέβαλλε πρόταση τροποποίησης του ρυμοτομικού σχεδίου, για το απαλλοτριωτέο τμήμα του ακινήτου η οποία αφορούσε στην «επαναφορά της Ρ.Γ. και Ο.Γ. στην παλαιά θέση αυτών και μόνο στο πρόσωπο της ιδιοκτησίας της επί του παράδρομου της..... αριθ, ...ώστε να αρθεί η αναγκαστική απαλλοτρίωση που επιβλήθηκε στην ιδ/σία με το Π.Δ. 22-04-1974» και η οποία μέχρι σήμερα δεν έχει ολοκληρωθεί».

Στη συνέχεια το ίδιο ως άνω έγγραφο μνημονεύει το/2015 Πρακτικό Επεξεργασίας του Ε' τμήματος του ΣτΕ αναφορικά με το Σχέδιο Προεδρικού Διατάγματος που αφορά τα ακίνητά μας επί του Ο.Τ. με θέμα «Τροποποίηση του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του Δ. Αθηναίων (ν. Αττικής) και ειδικότερα στο περιοχήςς, με άρση ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης σε τμήμα κοινόχρηστου χώρου», τροποποίηση που επιχειρείται κατόπιν της ανωτέρω .../2010 απόφασης του Δ. Πρωτοδικείου Αθηνών. Συγκεκριμένα, το Ε' Τμήμα του ΣτΕ με το ανωτέρω πρακτικό έκρινε ότι, δεδομένου ότι οι όροι δόμησης και το μέγιστο επιτρεπόμενο ύψος των κτηρίων που συγκροτούν το αναγκαίο κανονιστικό περιεχόμενο του σχεδίου πόλεως για τη διαρρύθμιση του πολεοδομικού καθεστώτος των οικοπέδων, η δημοσίευση του υπό επεξεργασία σχεδίου Π.Δ. έπρεπε να γίνει ταυτοχρόνως ή εν πάση περιπτώσει μετά την έκδοση του σχετικού π.δ. με το οποίο θα καθοριστούν οι όροι δόμησης και το μέγιστο επιτρεπόμενο ύψος στα 4 κρίσιμα οικοδομικά τετράγωνα ώστε να ρυθμιστεί πλήρως το πολεοδομικό καθεστώς του ακινήτου μας που βρίσκεται στο, ρύθμιση όμως που μέχρι σήμερα ακόμη εκκρεμεί.

Και το έγγραφο καταλήγει ότι ως προς το εντός του οποίου βρίσκονται οι ιδιοκτησίες μας, «δεν έχει ολοκληρωθεί η πολεοδομική ρύθμιση» και σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ «με μόνη τη δημοσίευση της δικαστικής απόφασης, με την οποία βεβαιώνεται η αυτοδίκαιη άρση της απαλλοτρίωσης ή ακυρώνεται παράλειψη της Διοίκησης να άρει την απαλλοτρίωση ή το ρυμοτομικό βάρος, το ακίνητο δεν καθίσταται οικοδομήσιμο, αλλά, μέχρι την ολοκλήρωση, κατά τα

ανωτέρω, της τροποποίησης του σχεδίου πόλεως ή της πολεοδομικής μελέτης, παραμένει πολεοδομικώς αρρύθμιστο. Συνεπώς, μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας με την τροποποίηση του σχεδίου δεν επιτρέπεται να εκδοθεί οικοδομική άδεια».

(β) ως προς το οικόπεδο εκτάσεως 3.050,00 τ.μ. επί τηςπου δηλώθηκε με α.α.7 στη δήλωση του ΕΦΑ με αντικειμενική αξία ευρώ 1.323.700 και (γ) το οικόπεδο εκτάσεως 2.480,00 τ.μ. επί τηςπου δηλώθηκε με α.α. 9 στη δήλωση του ΕΦΑ με αντικειμενική αξία ευρώ 1.076.320.

Τμήματα των ανωτέρω οικοπέδων ρυμοτομήθηκαν για τη διάνοιξη της οδού με το από 1.11.1968 Προεδρικό Διάταγμα (ΦΕΚ/Δ/224/20.11.1968), όπως εμφανίζεται στο πρωτότυπο διάγραμμα που το συνοδεύει και δημοσιεύτηκε στο ίδιο ΦΕΚ (Σχ. 5). Τα ανωτέρω δύο οικόπεδα απεικονίζονται ως ενιαία «..... πρώην νυν» στο από Μαΐου 2016 Τοπογραφικό Διάγραμμα του Τοπογράφου Μηχανικού (Σχ. 6) Τα ρυμοτομούμενα τμήματα αμφοτέρων των ανωτέρω οικοπέδων εμφανίζονται στο ίδιο ως άνω τοπογραφικό Διάγραμμα ως ενιαίο ρυμοτομούμενο τμήμα της Ιδιοκτησίας Α υπό στοιχεία (ν,1,2,3,6,Δ,ν). Έκτοτε, όπως αποδεικνύεται από το από 1.6.2016 με αριθμό πρωτοκόλλου/3.6.2016 έγγραφο του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών & Απαλλοτριώσεων της Διεύθυνσης Σχεδίου Πόλεως & Δόμησης της Γενικής Διεύθυνσης Ποιότητας Ζωής του Δήμου Αθηναίων (Σχ. 7) στο οποίο προσαρτάται το ως άνω τοπογραφικό, η επιβληθείσα με το από 1.11.1968 Προεδρικό Διάταγμα (ΦΕΚ/Δ/224/20.11.1968) ρυμοτομική δέσμευση (ως κοινόχρηστου χώρου) παραμένει. Συγκεκριμένα, με το ανωτέρω έγγραφο, το Τμήμα Πολεοδομικών Εφαρμογών & Απαλλοτριώσεων βεβαιώνει σε απάντηση της σχετικής με αριθ. πρωτ./27.5.2016 αίτησης του (Σχ. 8), ότι δεν ευρέθη Πράξη αναλογισμού αποζημίωσης για το ρυμοτομούμενο Τμήμα, επί της οδού και μεταξύ των Ο.Τ., όπως αυτό εμφανίζεται στο από Μαΐου 2016 Τοπογραφικό Διάγραμμα του Τοπογράφου Μηχανικού υπό στοιχεία (ν,1,2,3,6,Δ,ν).

Η μη ύπαρξη πράξης αναλογισμού αποζημίωσης για το ρυμοτομούμενο ως άνω τμήμα αποδεικνύει ότι δεν έχει συντελεστεί η αναγκαστική απαλλοτρίωση του αντίστοιχων τμημάτων των οικοπέδων (.....και), που ρυμοτομήθηκαν για τη διάνοιξη της οδού με το ανωτέρω Π.Δ.. Τούτο, διότι από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1. και 32 επ. του ν.δ. 17.7/16.8.1923 προκύπτει ότι η συντέλεση της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης τμημάτων που ρυμοτομούνται ως κοινόχρηστοι χώροι, με το εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο διενεργείται με τη σύνταξη και κύρωση πράξης αναλογισμού αποζημίωσης, η οποία αποτελεί εφαρμοστική πράξη του ρυμοτομικού σχεδίου (πρβλ. ΔΕΦΑΘ 1433/2013).

Συνεπώς, αποδεικνύεται ότι και τα ανωτέρω οικόπεδά μας λόγω των επιβληθεισών ρυμοτομικών απαλλοτριώσεων που εκκρεμούσαν και κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας ήταν όχι μόνο πολεοδομικώς αρρύθμιστα αλλά στερούντο και προσώπου σε οδό καθώς ακόμη δεν έχει υλοποιηθεί ούτε και αρθεί η ρυμοτομική απαλλοτρίωση που έχει επιβληθεί επί του μοναδικού τμήματός τους που «έβλεπε» προς οδό, δηλαδή σε όλη την πλευρά προς την οδό Επομένως και για το λόγο αυτό τα οικόπεδα αυτά (Ηρούς) ήταν και παραμένουν πολεοδομικώς

αρρύθμιστα, με συνέπεια την αντικειμενική νομική αδυναμία οποιασδήποτε δόμησης επ' αυτών και έκδοσης οικοδομικής άδειας.

Όλα τα ανωτέρω, ότι δηλαδή και οι ανωτέρω υπό στοιχεία β' και γ' ιδιοκτησίες μας που βρίσκονται στο ίδιο ήταν κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας δηλ. την 1.1.2010 ρυμοτομικά δεσμευμένες, πολεοδομικώς αρρύθμιστες και για τους λόγους αυτούς τελούσαν σε νομική αδυναμία οποιασδήποτε δόμησης επ' αυτών και έκδοσης οικοδομικής άδειας προκύπτει και αποδεικνύεται και από το από 27.7.2015 έγγραφο του Τμήματος Τοπογραφικού Σχεδιασμού και Εφαρμογών της Δ/σης Σχεδίου Πόλεως & Δόμησης της Γενικής Δ/σης Ποιότητας Ζωής του Δήμου Αθηναίων με θέμα «Πολεοδομικό Καθεστώς για τα, περιοχής ...στην..... του Δ. Αθηναίων» (Σχετ. 4) στο οποίο γίνεται εκτενής αναφορά ανωτέρω.

Συνεπώς, από το σύνολο των ειδικών συνθηκών υπό τις οποίες τελούσαν από πολεοδομική άποψη κατά τον κρίσιμο χρόνο και μέχρι και σήμερα, και τα τρία ανωτέρω περιγραφόμενα οικόπεδα (α, β, γ), από το γεγονός ότι δεν έχουν συντελεστεί μέχρι σήμερα οι ρυμοτομικές απαλλοτριώσεις, ότι τμήματά τους ήσαν και παραμένουν ρυμοτομικώς δεσμευμένα και ότι τα οικόπεδα στερούνται προσώπων σε οδό, προκύπτει ότι όσο εκκρεμούν οι ανωτέρω ρυμοτομικές δεσμεύσεις επίσης δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθούν και να ικανοποιηθούν οι ανάγκες τακτοποιήσεων και προσκυρώσεων που τυχόν αναφύονται μεταξύ των όμορων οικοπέδων εντός τουκαι δεν ήταν και δεν είναι αντικειμενικά εκ του νόμου δυνατή η έκδοση οικοδομικής άδειας σε κανένα από αυτά (ΣτΕ 1727/2012) και για τον πρόσθετο αυτό λόγο.

Έτσι, συνολικά, η μακρόχρονη, κατά τα ανωτέρω απόλυτη πολεοδομική δέσμευση των εν λόγω οικοπέδων μας συνεχίζεται και λόγω της συνεχιζόμενης αδράνειας του Δημοσίου, η εταιρεία μας έχει στερηθεί πλήρως την κατά προορισμό χρήση, εκμετάλλευση και τη δυνατότητα αξιοποίησής τους. Συνεπώς, ο υπολογισμός αντικειμενικής αξίας των οικοπέδων αυτών σαν να ήταν δυνατή η δόμηση αυτών, ενώ εμείς ως ιδιοκτήτες στερούμεθα της δυνατότητας δόμησης αυτών και η σχετική φορολογική μας επιβάρυνση το έτος 2010 με βάση την αξία αυτή, παραβιάζει τις σχετικές με την φορολογία και την ιδιοκτησία διατάξεις του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ. Εν προκειμένω, επειδή τα οικόπεδα αυτά εξακολουθούσαν και κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας, δηλαδή και την 1.1.2010, να είναι ρυμοτομικά δεσμευμένα ως κοινόχρηστοι χώροι, με συνέπεια την αδυναμία έκδοσης οικοδομικής άδειας για το σύνολο ενός εκάστου των ανωτέρω οικοπέδων, εντός τουκαθότι εκκρεμών των ρυμοτομικών απαλλοτριώσεων τα ανωτέρω οικόπεδα στερούνταν προσώπου ώστε ήταν και είναι νομικά αδύνατη η έκδοση οικοδομικής άδειας οδηγώντας εμάς σε απόλυτη και αντικειμενική αδυναμία χρήσης και κάρπωσης αυτών σύμφωνα με τον προορισμό τους (δόμηση/ ανέγερση κτιρίων), ώστε δεν αποδίδουν σε εμάς φοροδοτική ικανότητα και η πραγματική φορολογητέα αξία τους είναι μηδενική, σύμφωνα και με την ΣτΕ 520/2014.

Με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εσφαλμένως προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία των οικοπέδων - περιλαμβανομένων και των ανωτέρω τριών (α-γ) – συνολικά σε ποσό ευρώ 35.975.889,34, παρότι με τις από 15-4-2016 απόψεις μας επί της Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΦΑ (αριθ. Πρωτ./18-4-2016) είχαμε εκθέσει ότι η φορολογητέα αξία αυτών των τριών οικοπέδων ήταν μηδενική για τους ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενους λόγους (ίδετε Κεφ' Δ' σελ. 44-45). Εξάλλου, στην από/.... δήλωση ΕΦΑ, δηλώσαμε σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου, την αντικειμενική αξία των ανωτέρω τριών οικοπέδων ως απαλλασσόμενων.

Επομένως, ο έλεγχος εσφαλμένως δεν έλαβε υπ' όψιν και σιγή απέρριψε τις απόψεις μας ως προς την φορολογητέα αξία των ανωτέρω (α-γ) οικοπέδων και έτσι εσφαλμένως προσδιόρισε το σύνολο της φορολογητέας αξίας, στο ανωτέρω ποσό, επί του οποίου υπολογίστηκε ο ΕΦΑ. Εάν είχε δεχθεί τις απόψεις μας και είχε υπολογίσει ορθώς και νομίμως αλλά και σύμφωνα με τα πορίσματα της νομολογίας της Ολομέλειας του ΣτΕ τη φορολογητέα αξία των πολεοδομικώς δεσμευμένων οικοπέδων, θα είχε αναγνωρίσει τη μηδενική φορολογητέα αξία αυτών και θα είχε προσδιορίσει τη συνολική φορολογητέα αξία σε ποσό ευρώ 10.942.477,43 (=35.975.889,34 – 23.709.711,91 – 1.323.700,00 – 1.076.320,00), επί του οποίου έπρεπε να υπολογίσει τον ΕΦΑ σε ποσοστό 15%, ήτοι 1.641.371,61 ευρώ.

Επικουρικώς δε νομίμως όμως και παραδεκτώς ανακαλούμε λόγω συγγνωστής νομικής πλάνης την υπ' αριθ./2010 Δήλωση Ειδικού Φόρου Ακινήτων κατά το μέρος με το οποίο η εταιρεία δήλωσε, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 3091/2002, ως φορολογητέα αξία των οικοπέδων, την αντικειμενική αξία (α) του οικοπέδου εκτάσεως 15.445,90 τ.μ. επίαρ. ...(εντός του) ποσού 23.709.711,91 ευρώ, (β) του οικοπέδου εκτάσεως 3.050,00 τ.μ. επί της αρ. ... (εντός του) ποσού 1.323.700,00 ευρώ και (γ) οικοπέδου εκτάσεως 2.480,00 τ.μ. επί της οδού (εντός του) ποσού 1.076.320,00 ευρώ. Και τούτο διότι ως φορολογητέα αξία έπρεπε να δηλωθεί σύμφωνα με τις οδηγίες υποβολής δήλωσης ΕΦΑ (ΠΟΛ 1176/2010) αλλά και το ίδιο το έντυπο της δήλωσης η αντικειμενική αξία αυτών, όπως προέκυπτε από το έντυπο 3 «Φύλλο υπολογισμού αξίας Οικοπέδου εντός σχεδίου ή σε οικισμό»,. Συγκεκριμένα, στη στήλη 3 του πίνακα απαλλασσομένων ακινήτων με τίτλο «Κωδικός Εντύπου» αναγράφεται, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1176/2010, ο κωδικός του εντύπου με το οποίο προσδιορίζεται η αντικειμενική αξία του ακινήτου. Έτσι, αν και γνώριζε τις κατά τα ανωτέρω ειδικές συνθήκες, υπό τις οποίες τελούσαν τα ανωτέρω οικόπεδα, εσφαλμένως, λόγω συγγνωστής νομικής πλάνης, υπέβαλε, προ της εκδόσεως της ΟΛΣΤΕ 520/2014, την ανωτέρω δήλωση με την οποία δήλωσε (και πάντως στο πίνακα των απαλλασσομένων ακινήτων), ως φορολογητέα αξία, την αντικειμενική αξία αυτών, παρότι για τους ανωτέρω νόμιμους και βάσιμους λόγους η φορολογητέα αξία των οικοπέδων ήταν μηδενική. Στην έννοια δε της νομικής πλάνης εμπίπτει και η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος υπέβαλε δήλωση φόρου με την πεποίθηση ότι συμμορφώνεται με διάταξη ουσιαστικού νόμου που τυγχάνει αντισυνταγματικός, ως εν προκειμένω.»

Περαιτέρω η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας νέους υπολογισμούς αντικειμενικών αξιών ακινήτων και σχεδιάγραμμα σύμφωνα με τα οποία η αξία του οικοπέδου των 15.445,90τμ επί της οδού, του οικοπέδου των 3050,00τμ επί της οδού, καθώς και του οικοπέδου των 2.480,00τμ επί της οδού, όλων εβρισκομένων εντός του... για τα οποία οι επιβληθείσες τα έτη 1974 και 1968 ρυμοτομικές απαλλοτριώσεις (η πρώτη για την διαπλάτυνση της παρακηφίσσιας οδού και η δεύτερη για την διάνοιξη της οδού στερούσαν το χρόνο φορολογία τα ακίνητά τους από πρόσωπο σε κοινόχρηστο δρόμο που κατά τον θεμελιώδη κανόνα της δόμησης συνιστά προϋπόθεση για την δόμηση. **Για το λόγο αυτό ισχυρίζονται ότι η αντικειμενική αξία των συγκεκριμένων ακινήτων είναι μηδενική.**

12.

Ανυπαίτια αδυναμία υπαγωγής της εταιρείας στη νόμιμη εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 2 περ. β' εδ. β' του ν. 3091/2002, σύμφωνα με το σκοπό της, λόγω νομικής – αντικειμενικής αδυναμίας έκδοσης οικοδομικής άδειας εξαιτίας πράξεων και παραλείψεων της Διοίκησης

Ισχυρίζονται ότι: «Στο άρθρο 15 παρ. 2 περ. β' εδ. β' του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι εξαιρούνται του Ε.Φ.Α. «ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας».

Όμως, όπως εκθέτουμε αναλυτικά αμέσως ανωτέρω, το πολεοδομικό καθεστώς των ανωτέρω οικοπέδων που βρίσκονται εντός του και κατά τον κρίσιμο χρόνο – αλλά και σήμερα – είναι αρρύθμιστο και τα ανωτέρω οικόπεδα, ως εκ τούτου, τελούσαν υπό αντικειμενική νομική αδυναμία αξιοποίησης, διότι δεν ήταν και εξακολουθεί ακόμη και σήμερα να μην είναι επιτρεπτή οποιαδήποτε δόμηση σε αυτά ούτε και η έκδοση οικοδομικών αδειών επ' αυτών, παρά τις ενέργειες που έχουμε κάνει μέχρι σήμερα.

Όπως, επίσης, εκθέτουμε και στη διευκρινιστική δήλωση επί της δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων που συνυποβάλαμε το 2010 (παρ. 2.3), η εταιρεία μας προέβη στην επένδυση δια της αγοράς των δηλωθέντων ακινήτων έτσι ώστε στο πλαίσιο του εταιρικού σκοπού της (άρθρο 4 του καταστατικού), αφού κατεδαφίσει τα παλαιά ερειπωμένα κτίσματα, ανεγείρει σύγχρονο χώρο Πολιτισμού, Εμπορίου και Αναψυχής. Ενδεικτικό της ως άνω πραγματικής επιχειρηματικής και επενδυτικής

δραστηριότητας είναι το γεγονός ότι εκτός από την αγορά των πιο πάνω ακινήτων η εταιρεία πέτυχε την ελευθέρωση των κτηρίων που βρίσκονταν εντός του έναντι ΟΤ ... από τους μισθωτές, αφενός στερούμενη των εισοδημάτων της, αφετέρου καταβάλλοντας υψηλές αποζημιώσεις. Μάλιστα, το έτος 2011 προέβη και στην κατεδάφιση των παλαιών βιομηχανικών κτηρίων που ευρίσκοντο εντός του, με α.α. 1 στη δήλωση ΕΦΑ 2010, ακινήτου επί της (βλ. προσκ. την με αριθμό/2011 άδεια οικοδομής της δ/σης πολεοδομίας του Δήμου Αθηναίων, Σχετ. 14). Επίσης, η εταιρεία έχει κινήσει όλες τις νόμιμες διαδικασίες προς όλα τα συναρμόδια υπουργεία, υπηρεσίες και φορείς του Δημοσίου για την υλοποίησης του έργου. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το περιφερειακό συμβούλιο της Περιφέρειας Αττικής έχει ήδη γνωμοδοτήσει υπέρ της Μελέτης Περιβαλλοντικών Επιπτώσεων του έργου «.....», που πρόκειται να ανεγείρουμε στην ιδιοκτησία μας (βλ. απόφαση με αριθμό/2014, Σχετ.11), έχει ήδη εγκριθεί η αρχιτεκτονική μελέτη του ανωτέρω έργου (βλ. πρακτικότου Συμβουλίου Αρχιτεκτονικής Ενότητας Κεντρικού Τομέα Αθηνών, Σχετ.12) και έχει εκδοθεί και η από 13-6-2014 απόφαση έγκρισης Περιβαλλοντικών όρων του έργου από το Γενικό Γραμματέα Αποκέντρωσης Διοίκησης Αττικής (βλ. προσκ. αριθ. Πρωτ./2112/περ.6/14, Σχετ.13).

Συνεπώς, η Διοίκηση – με την παράλειψή της να ρυθμίσει το πολεοδομικό καθεστώς των ανωτέρω οικοπέδων – κατέστησε κατά νόμο απολύτως αδύνατη την έκδοση οικοδομικής άδειας, στερώντας σε εμάς τη δυνατότητα, για λόγους που εκφεύγουν απολύτως της σφαίρας ευθύνης μας και παρά τις δικές ενέργειες, να υπαχθούμε στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 2 περ. β' εδ. β' του ν. 3091/2002 στην οποία κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων μετά βεβαιότητας θα είχαμε υπαχθεί.

13. Κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αμεροληψίας της διοίκησης, μας επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου ανακριβούς δηλώσεως με συντελεστή 120% (κατ' άρθρο 1 του ν.2523/1997), αντί της ηπιότερης και άρα ευνοϊκότερης κύρωσης με τη μορφή προστίμου ανακριβούς δηλώσεως σε ποσοστό 30%, κατά το άρθρο 58 παρ.1 περ' β' του ν.4174/2013, ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ.7 του ν.4337/2015, άλλως επικουρικός με ποσοστό 50% κατά το άρθρο 58 παρ.1 περ' β' του ν.4174/2013 ως ισχύει σήμερα

Ισχυρίζονται ότι: «Σύμφωνα με γενική αρχή του ελληνικού αλλά και του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής (βλ. ΔΕΚ, απόφαση της 11ης Μαρτίου 2008, C-420/06, Jager, σκέψη 59, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2007, C-45/06, Campina, Συλλογή 2007, σ. I-2089, σκέψη 32, απόφαση της 3ης Μαΐου 2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-3565, σκέψεις 67-69) προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε

συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της κοινοτικής νομοθεσίας, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [πρβλ. ΔΕΚ απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας (Επιτροπή κατά Δανίας II), Συλλογή 2005, σ. I-7929, σκέψη 74, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen, Συλλογή 2001, σ. I-3193, σκέψη 40 κ.ά., βλ. ΔΕΦΑΘ 5263/2014, ΣτΕ 4160/2009 επτ. κ.α.].

Εξάλλου, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και 4469/2014, πρβλ. ΣτΕ 2957/2013) και εξέτασης ποιο από τα νομοθετήματα αυτά άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της, στην ελαφρότερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 4469/2014, 2957/2013).

Ο έλεγχος εφάρμοσε τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 και μας επέβαλε πρόσθετο φόρο ανακριβούς δηλώσεως, που υπολόγισε με ποσοστό 2% για κάθε μήνα μέχρι το ανώτατο ποσοστό 120%.

Όμως, ακολούθως, ίσχυσε η διάταξη του άρθρου 58 παρ.1 του ν.4174/2013, η οποία στην αρχική της εκδοχή –πριν την τροποποίησή της με το άρθρο 3 παρ.7 του ν.4337/2015 – όριζε ότι «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) ..., β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης, γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου». Από το συνδυασμό των διατάξεων των περ. β' και γ' αυτής συνάγεται ότι όταν η διαφορά κύριου φόρου υπερβαίνει το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης και η ανακρίβεια ΔΕΝ οφείλεται σε πρόθεση του φορολογούμενου επιβάλλεται πρόστιμο 30% επί του ποσού της διαφοράς κύριου φόρου.

Συνεπώς, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, εάν τελικώς ήθελε κριθεί ότι έπρεπε να επιβληθεί πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, έπρεπε αυτός να υπολογιστεί κατ' εφαρμογή της ελαφρύτερης και ευνοϊκότερης κύρωσης με τη μορφή προστίμου ανακριβούς δηλώσεως σε ποσοστό 30% επί του ποσού της διαφοράς φόρου, κατά το άρθρο 58 παρ.1 περ' β' του ν.4174/2013 – ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ.7 του ν.4337/2015, καθώς η φερόμενη ανακρίβεια δεν οφείλεται σε πρόθεσή μας.

Η έλλειψη πρόθεσης αποδεικνύεται από το γεγονός ότι όπως προαναφέραμε, με τη δήλωση ΕΦΑ του έτους 2010 συνυποβάλλαμε και την από Δεκεμβρίου 2010 εκτενή διευκρινιστική δήλωση (αρ. πρωτ.30.12.2010), αποτελούμενη από 36 σελίδες, και συνοδευόμενη από σχετικά αποδεικτικά έγγραφα, με την οποία περιγράψαμε αναλυτικά την εταιρική δομή, τη μετοχική σύνθεση των μητρικών μας εταιρειών, το σκοπό και τις δραστηριότητες της εταιρείας στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό και τεκμηριώναμε πλήρως, από τότε, την πλήρη αντικειμενική αδυναμία δήλωσης ενός εκάστου των φυσικών προσώπων που - δια της αγοράς επενδυτικών προϊόντων από άλλους θεσμικούς επενδυτές - εμμέσως «συμμετείχαν» απώτατα στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, ενώ ουσιαστικά είναι επενδυτές αφού όπως αποδεικνύουμε μετέχουν σε επενδυτικό κεφάλαιο. Μεταξύ άλλων η εταιρεία μας συνυπέβαλε τις οικονομικές καταστάσεις της οι οποίες περιλαμβάνονται με τη μέθοδο της πλήρους ενοποίησης στις ενοποιημένες καταστάσεις τηςκαι ελέγχονταν από διεθνώς αναγνωρισμένο ελεγκτικό οργανισμό (PWC). Συνεπώς, η εταιρεία μας δεν είχε καμία πρόθεση απόκρυψης των ονομάτων των φυσικών προσώπων που εμμέσως – διά απόκτησης επενδυτικών προϊόντων άλλων θεσμικών επενδυτών - μετέχουν στο ως επενδυτές, δεν είχε πρόθεση υποβολής ανακριβούς δήλωσης και απόκρυψης στοιχείων και φορολογητέας ύλης με σκοπό την αποφυγή φόρου. Αντιθέτως με απόλυτη διαφάνεια αποκάλυπτε τη μετοχική δομή της, υποκείμενη ανά πάσα στιγμή σε έλεγχο, που όμως καθυστέρησε 6 έτη χωρίς δική της ευθύνη. Με τον τρόπο αυτό η εταιρεία μας όχι μόνο δεν υπέβαλε σκοπίμως (με πρόθεση) ανακριβή δήλωση, αλλά ειδικώς επέστησε κατά τον πλέον σαφή τρόπο την προσοχή της φορολογικής διοίκησης στην υπόθεση, δηλώνοντας ταυτόχρονα και ρητά ότι δεν είναι υπόχρεη στο φόρο.

Συνεπώς, αν ήθελε κριθεί ότι η εταιρεία μας οφείλει κύριο φόρο, οι προσαυξήσεις έπρεπε να υπολογιστούν με ποσοστό 30% -κατά το άρθρο 58 παρ. 1 περ. β' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 7 του ν. 4337/2015- αφού αποδεικνύουμε ότι δεν είχαμε καμία πρόθεση φοροδιαφυγής και απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Εξάλλου, τη δήλωση ΕΦΑ υποβάλαμε εμπροθέσμως στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την 30.12.2010. Έκτοτε, από το έτος 2010 παρήλθαν 72 μήνες μέχρι η Φορολογική Διοίκηση να ελέγξει την οικεία δήλωση και της επιβλήθηκε το ανώτατο όριο προσαυξήσεων 120%, ήτοι 2% επί 60 μήνες.

Όμως, είναι αντίθετο στην αρχή της αναλογικότητας αλλά και στην αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης να επιβληθεί σε βάρος της εταιρείας πρόσθετος φόρος με βάση το χρόνο «καθυστέρησης» της φορολογικής διοίκησης, καθότι ευλόγως δημιουργείται αντικειμενικά η εντύπωση και υποψία ότι η φορολογική διοίκηση σκοπίμως καθυστέρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης προκειμένου να επαυξήσει το καταλογιστέο σε βάρος της ποσό επιβάλλοντας το μέγιστο ποσοστό πρόσθετου φόρου, ενώ εάν είχε διεκπεραιώσει εγκαίρως την υπόθεση δεν θα της επέβαλε πρόσθετο φόρο. Πολύ περισσότερο που η εταιρεία μας είχε εγκαίρως διευκρινίσει την ιδιαιτερότητα της υπόθεσης συνυποβάλλοντας την από Δεκεμβρίου 2010 Διευκρινιστική Δήλωση (αρ. πρωτ./30.12.2010). Συνεπώς, πολύ περισσότερο για το λόγο αυτό, όφειλε η Φορολογική Διοίκηση να επιληφθεί

ταχέως και πάντως εγκαίρως της υπόθεσης, προκειμένου ελεγχθεί η ακρίβεια της δήλωσής, ενόψει μάλιστα και του ύψους της αναμενόμενης διαφοράς κύριου φόρου και των αναμενόμενων προσauξήσεων. Όλα τα ανωτέρω επιτείνουν ευλόγως την υποψία περί σκόπιμης καθυστέρησης της φορολογικής διοίκησης, διότι η εταιρεία μας δεν αποσιώπησε επ' ουδενί την ιδιαιτερότητα της κρινόμενης υπόθεσης υποβάλλοντας απλώς μηδενική δήλωση απαλλασσόμενων ακινήτων, αλλά επέστησε ρητώς και κατά τον πλέον σαφή τρόπο την προσοχής της φορολογικής διοίκησης, που για το λόγο αυτό όφειλε στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και της επικαιρότητας της διοικητικής δράσης, να ελέγξει άμεσα την εν λόγω δήλωση. Καθ' υποφορά δε σημειώνω ότι δεν δύναται η εταιρεία μας να επιβαρυνθεί με το κόστος της καθυστέρησης του κρατικού μηχανισμού. Με τον τρόπο αυτό προσβάλλεται επιπροσθέτως το δικαίωμά μας στην ιδιοκτησία και την περιουσία κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 17 παρ. 1 Συντ., αρ. 1 του ΠΠΠΕΣΔΑ, και αρ. 17 παρ. 1 ΧΘΔΕΕ.

Συνεπώς, και για τον πρόσθετο αυτό λόγο είναι εφαρμοστέα η διάταξη του άρθρου 58 παρ.1 περ' β' του ν.4174/2013 – ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ.7 του ν.4337/2015 – με βάση την οποία το ποσό των προσauξήσεων καθορίζεται από παράγοντες αντικειμενικούς, όπως η έκταση της διαφοράς φόρου και αποσυνδέεται η επιβολή πρόσθετου φόρου από το χρόνο «καθυστέρησης», ο οποίος εκφεύγει της σφαίρας ελέγχου του φορολογουμένου και εξαρτάται αποκλειστικά από την κυριαρχική πρωτοβουλία της φορολογικής διοίκησης. Εξάλλου, με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 58 παρ.1 περ' β' του ν.4174/2013 συνεκτιμάται το στοιχείο της έλλειψης πρόθεσης, που οδηγεί σε δικαιότερη αντιμετώπιση των παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας ανάλογα με την υπαιτιότητα τους.

Άλλως επικουρικώς, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, εάν τελικώς ήθελε κριθεί ότι έπρεπε να επιβληθεί πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, τότε εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 58 παρ.1 περ. γ' του ν.4174/2013 –ως ισχύει σήμερα μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ.7 του ν.4337/2015 – και ορίζει ότι «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) ..., β)..., γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση». Συνεπώς, με τη σήμερα ισχύουσα ρύθμιση επί ανακριβούς δήλωσης και ανεξαρτήτως της διαπίστωσης ύπαρξης πρόθεσης υποβολής ανακριβούς δηλώσεως, επιβάλλεται ανεξαρτήτως του χρόνου καθυστέρησης πρόστιμο σε ποσοστό 50% αντί πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του ποσού της διαφοράς κύριου φόρου.»

Επί των ισχυρισμών – λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής

Επί του 1^{ου} και 2^{ου} ισχυρισμών προκύπτουν τα εξής:

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 3^ε του άρθρου 15 του ν.3091/2002 «1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της [παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε.](#), που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 3^α & ^ε του άρθρου 15 του ν.3091/2002 «Ειδικός φόρος επί των ακινήτων», όπως τροποποιήθηκε από το Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-4-2010) και την ΠΟΛ.1093/2010 και ίσχυσε για το έτος 2010 προβλέπετο ότι 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.... ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α'), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εφόσον όλα τα ανωτέρω λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και «θεσμικοί επενδυτές» που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την [παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 2778/1999](#) (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

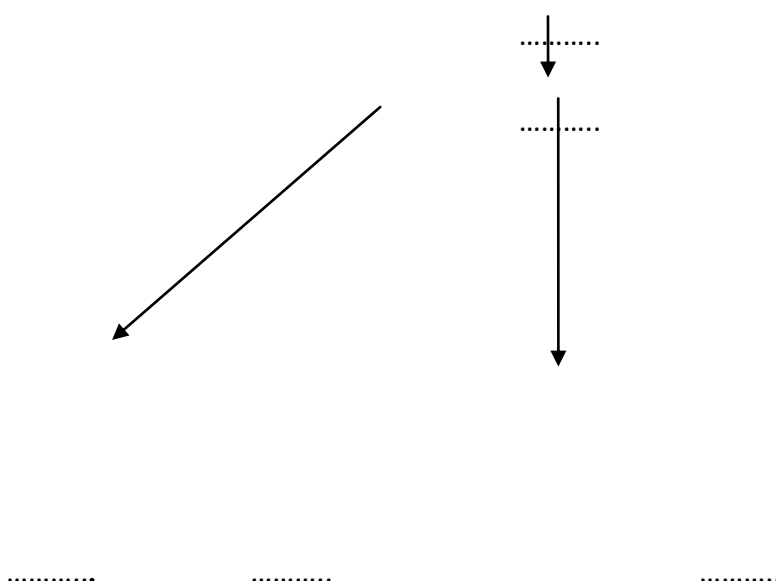
Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε νομικό πρόσωπο ή νομική

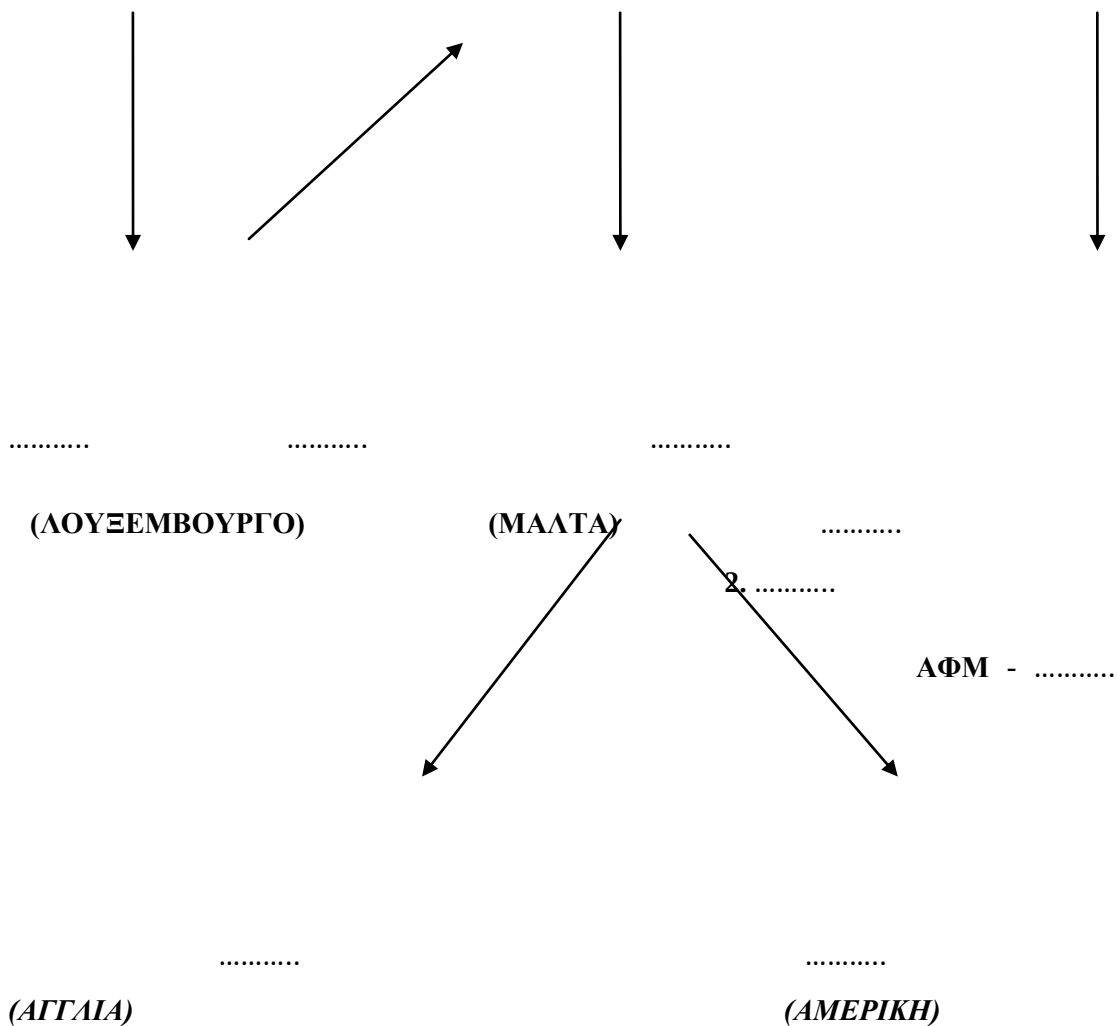
οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, απαιτείται, **για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου.**

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης των ανωτέρω περιπτώσεων υπό στοιχεία α', β', γ', τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό.»

Επειδή η ελέγχουσα Υπηρεσία ΦΑΕ Αθηνών, αναφορικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς της προσφεύγουσας για το έτος φορολογίας 2010 που αφορά άμεσα στην υπαγωγή ή όχι στον Ειδικό Φόρο Ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3, εδάφιο α' και ε' του Ν. 3091/2002, όπως ισχύει από το Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-4-2010) και την ΠΟΛ.1093/2010, διαπίστωσε ότι σύμφωνα με τις βεβαιώσεις που είχε προσκομίσει μαζί με την δήλωση ειδικού φόρου ακινήτων 2010, από το Μητρώο Εμπορίου και Εταιρειών του σε ακριβείς μεταφράσεις, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει τελικούς εταιρικούς μετόχους, **την εδρεύουσα στηνμε αριθμό μητρώουκαι την εδρεύουσα στην Αμερική» με αριθμό μητρώου** Συγκεκριμένα, η μετοχική της σύνθεση για το κρινόμενο έτος 2010 απεικονίζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ως κάτωθι:

ΜΕΤΟΧΙΚΗ ΣΥΝΘΕΣΗ 2010





Ακόμα διαπίστωσε ότι, με βάση το με αρ.πρωτ.....έγγραφο της Αρχής Χρηματοπιστωτικών - Οικονομικών Υπηρεσιών της Μάλτας (MFSA), δηλαδή της ενιαίας ρυθμιστικής αρχής για τις δραστηριότητες των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών στη Μάλτα, η οποία ρυθμίζει και εποπτεύει τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα, τις επενδύσεις, την εμπιστοσύνη και την ασφάλιση των επιχειρήσεων, αλλά και στεγάζει το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της χώρας, το οποίο έχει μεταφραστεί και φέρει την σφραγίδα, πιστοποιείται ότι ηέχει μετόχους την εδρεύουσα στην Αγγλίαμε αριθμό μητρώου με 1.199 κοινές μετοχές και την εδρεύουσα **στην Αμερικήμε αριθμό μητρώου με μία (1) εξαγοράσιμη μετοχή.** Η διαπίστωση αυτή επαληθεύτηκε και από το απόσπασμα από το μητρώο μετόχων την 01.01.2010 της

Επειδή ο νόμος 3091/2002 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.3842/2010 δεν διαχωρίζει την έννοια του μετόχου με ή χωρίς δικαίωμα ψήφου ή απόληψης κερδών ή βάσει του πλήθους των μετοχών που κατέχουν, καθώς αναφέρει ρητά ότι «δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχουν....».

Επειδή η μία (1) εξαγοράσιμη μετοχή φέρει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα χαρακτηριστικά της μετοχής και η κατέχουσα αυτήν εταιρείατην ιδιότητα του μετόχου, ενώ νόμω αβάσιμα η προσφεύγουσα προσδίδει στην εδρεύουσα στην Αμερική την άγνωστη για το ελληνικό φορολογικό δίκαιο και τις διατάξεις του ν.3091/2002 όπως ίσχυε ιδιότητα του «Γενικού Συνεταίρου» η οποία διαφοροποιείται σύμφωνα με την προσφεύγουσα από αυτή του μετόχου.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε στον μέτοχο της – εταιρεία, που εδρεύει στην Αγγλία, με αριθμό μητρώου, την χορήγηση της απαλλαγής ως θεσμικού επενδυτή για το έτος 2010 επειδή η ιδιότητα αυτή δεν πιστοποιήθηκε από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Επειδή σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.06.2010, η οποία εκδόθηκε κατόπιν εξουσιοδότησης του νόμου, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ορίζεται ότι για την χορήγηση της απαλλαγής σε θεσμικό επενδυτή, που βρίσκεται σε οργανωμένη αγορά Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτείται «βεβαίωση για την ιδιότητα αυτή από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (παρ. 5 άρθρου 1 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1093/2010)».

Η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκόμισε από το πιστωτικό ίδρυμα του Λουξεμβούργου έγγραφο για την πιστοποίηση της ιδιότητας του θεσμικού επενδυτή για την εδρεύουσα στην Αγγλία και όχι από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, όπως ρητά ο νόμος ορίζει, θεωρώντας ότι η «.....είναι σύμφωνα με την κείμενη ευρωπαϊκή νομοθεσία το αρμόδιο όργανο που τηρεί το μητρώο των επενδυτών/μετόχων και πραγματικών δικαιούχων που συμμετέχουν στο επενδυτικό κεφάλαιο αυτής και ως εκ τούτου η μόνη αρμόδια εποπτευόμενη οντότητα για να βεβαιώσει την ιδιότητα των επενδυτών/μετόχων και πραγματικών δικαιούχων που συμμετέχουν στο Επενδυτικό κεφάλαιο ως θεσμικών επενδυτών».

Το υπό κρίση έγγραφο από το πιστωτικό ίδρυμακαι όχι από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, δεν πληροί τις νόμιμες προϋποθέσεις για την χορήγηση της προβλεπόμενης φορολογικής απαλλαγής διότι το πιστωτικό ίδρυμα (ιδιωτική επιχείρηση), ούτε προκύπτει ότι είναι εξουσιοδοτημένο και αρμόδιο από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς όργανο στο Ηνωμένο Βασίλειο για την πιστοποίηση της ιδιότητας του «θεσμικού επενδυτή», ενώ ακόμα και εάν συμβαίνει αυτό, υπάρχει αμφιβολία ως προς την απαλλακτική ισχύ σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις ενός τέτοιου εγγράφου καθώς ρητά ορίζεται ότι το έγγραφο πρέπει να εκδοθεί από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και όχι από άλλο όργανο. Κατόπιν των ανωτέρω, νόμιμα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.3842/2010 και του άρθρου 1 παρ.5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/16.06.2010, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την ιδιότητα του θεσμικού επενδυτή ως προς την εδρεύουσα στην Αγγλία εταιρεία «..... και δεν δέχθηκε την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο ακινήτων της προσφεύγουσας.

Περαιτέρω, οι ισχυρισμοί 3,4,5,6,7,8,9 και 10 δεν εξετάστηκαν διότι δεν αποτελούν αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, η οποία ως μέρος της φορολογικής διοίκησης εφαρμόζει την αρχή της νομιμότητας και είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, τις διαταγές και εγκυκλίους, των οποίων δεν δύναται να κρίνει την συνταγματικότητα, την νομιμότητα, ούτε εάν αυτές συνάδουν με ισχύον ευρωπαϊκό θεσμικό πλαίσιο.

Ως προς την ισχυριζόμενη στον ισχυρισμό 13 εφαρμογή της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, πάλι κατ' εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα έπρεπε να επιβληθεί πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης με βάσει το άρθρο 58 παρ.1. περ.β. του ν.4174/2013, ως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ.7 του ν.4337/2015, άλλως επικουρικώς με ποσοστό 50% κατά το άρθρο 58 παρ.1 περ' β' του ν.4174/2013 ως ισχύει σήμερα, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός διότι αφενός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ.8 του .3091/2002 προβλέπεται ότι «Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1,4,5,6,7 και 8 του άρθρου 1 καθώς και των άρθρων 2,4,9,15,22,23 και 24 του ν.2523/97, όπως ισχύουν», ενώ αφετέρου σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (αναριθμήθηκε από 66) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4223/2013, στην παράγραφο 17 αναφέρεται «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01.01.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/97, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση ...».

Ως προς την ισχυριζόμενη στον 12^ο λόγο ανυπαίτια αδυναμία υπαγωγής της προσφεύγουσας στη νόμιμη εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 2 περ. β' εδ. β' του ν. 3091/2002, σύμφωνα με το σκοπό της, λόγω νομικής – αντικειμενικής αδυναμίας έκδοσης οικοδομικής άδειας εξαιτίας πράξεων και παραλείψεων της Διοίκησης, σύμφωνα με την παρ. 2β του εδ. β' του ν. 3091/2002 στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας. Η ισχυριζόμενη υπαιτιότητα της διοίκησης στην αδυναμία έκδοσης οικοδομικής αδειάς εδραζόμενη στην μη ρύθμιση του πολεοδομικού καθεστώτος των οικοπέδων ή ακόμα η αδυναμία έκδοσης της οικοδομικής αδειάς συνεπεία μη εκπλήρωσης των ιδιαιτέρων προϋποθέσεων που προβλέπονται από πολεοδομικές και άλλες διατάξεις (άδειες αρχαιολογικής Υπηρεσίας και άλλων αρχών) δεν αποτελεί

αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας. Επιπλέον δε, ακόμα και στην περίπτωση που ήταν αποδεδειγμένη η υπαιτιότητα της διοίκησης στην αδυναμία έκδοσης οικοδομικής αδείας, ρητά προβλέπεται από την άνω διάταξη ότι η φορολογική απαλλαγή υφίσταται από την έκδοση της αδείας, το οποίο εν προκειμένω είναι το μόνο που μπορεί να κριθεί από την φορολογική διοίκηση και την Υπηρεσία μας. Για τους λόγους αυτούς πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυριζόμενο στον 11^ο λόγο εσφαλμένο υπολογισμό του ειδικού φόρου στην υπό κρίση πράξη, επί της αντικειμενικής αξίας όλων των ιδιοκτησιών της Εταιρείας χωρίς να ληφθούν υπόψη οι ειδικές συνθήκες ιδίως από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών υπό τις οποίες τελούσαν το οικοπέδο των 15.445,90τμ επί της οδού, το οικοπέδο των 3050,00τμ επί της οδού καθώς και το οικοπέδο των 2.480,00τμ επί της οδού, όλων εβρισκομένων εντός του αυτές (οικόπεδα) κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας και είχαν στερήσει από την εταιρεία την κατά προορισμό εν γένει χρήση και εκμετάλλευση τους, επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.3842/2010 που τροποποίησε το άρθρο 15 του ν.3091/2002 και συγκεκριμένα στην παρ.1 αναφέρεται ότι, «*Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ.3 του άρθρου 51^Α του ΚΦΕ, που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο 15% επί της αξίας αυτών , όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού*».

Επειδή στο άρθρο 17 παρ.2 του ν.3091/2002 αναφέρεται ότι «*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 στο άρθρο 10 του ν.2961/2001 αναφέρεται ότι «*Α. Αγοραία αξία: Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων 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, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και*

άλλα. (...). Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.... 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. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. 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.... 6 .Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου....»

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι ο Ε.Φ.Α. χρήσης 2010 εν προκειμένω, υπολογίζεται με συντελεστή 15% και επιβάλλεται στην αξία του εμπράγματος δικαιώματος (πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας) επί των εντός σχεδίου ακινήτων της προσφεύγουσας όπως αυτή προσδιορίζεται εν προκειμένω από το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των αξιών τους κατά την διάταξη του άρθρου 10 του ν.2961/2001. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υποχρέωσης καταβολής του οικείου φόρου λόγω των υφισταμένων πολεοδομικών δεσμεύσεων που αυτή επικαλείται είναι νόμω αβάσιμος εφόσον δεν προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις απαλλαγή από τον επίμαχο φόρο ή ο αιτούμενος μηδενισμός της αντικειμενικής αξίας των τριών οικοπέδων, τα οποία με το υφιστάμενο πολεοδομικό καθεστώς δεν είναι εκμεταλλεύσιμα, που δεν διενεργήθηκε από τον έλεγχο. Άλλωστε η προσφεύγουσα δεν εδράζει τον μηδενισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου των 15.445,90τμ επί της, του οικοπέδου των 3050,00τμ επί της οδού, καθώς και του οικοπέδου των 2.480,00τμ επί της οδού, όλων εβρισκομένων εντός του σε διάταξη του αντικειμενικού προσδιορισμού που δεν εφαρμόστηκε από τον έλεγχο αλλά αμφισβητεί την μέθοδο αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας, από την οποία προκύπτει η βάση υπολογισμού του ειδικού φόρου καθώς με αυτή τη μέθοδο αυτή λαμβάνονται υπόψη και τα ακίνητα ως αξίες που λόγω των υφισταμένων δεσμεύσεων δεν είναι οικοδομήσιμα - εκμεταλλεύσιμα, πράγμα που αμφισβητεί η προσφεύγουσα. Πλην όμως η μέθοδος

υπολογισμού της φορολογικής βάσης που προβλέπεται από τον νόμο, δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, όπως άλλωστε και η προσβολή του δικαιώματος της περιουσίας από τη επιβολή του φόρου που επίσης επικαλείται. Ακόμα, η επικαλούμενη νομολογία Σ.τ.Ε. 520/2010 αφορά την επιβολή του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ν.3634/2008) και όχι τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων ν.3091/2002.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη στο σύνολο της της από 29.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία Ανώνυμη Εταιρεία Ανάπτυξης Ακινήτου και Κινητής Περιουσίας «.....» με έδρα την,, με Α.Φ.Μ., ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Για την χρήση 2010 (Φορολογική υποχρέωση για ακίνητα που υπάρχουν την 1-1-2010), επικυρώνεται η υπ'αρ. .../26.5.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων (Ν. 3091/2002) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με καταλογισθείσα διαφορά ειδικού φόρου ακινήτων ποσού 5.396.383,40 ευρώ και προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης των άρθρων 1 και 2 ν.2523/1997 ποσού 6.475.660,08 ευρώ, ήτοι σύνολο 11.872.043,48 ευρώ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο, η υπάλληλος
του Τμ. 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).