



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

Θεσσαλονίκη 21/06/2016

Αριθμός απόφασης 690

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333252
ΦΑΞ : 2313-333258

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της.....κατά των με αριθμ..... οριστικών πράξεων προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων , για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009,01/01/2010,01/01/2011,01/01/2012 και 01/01/2013 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις υπ' αριθμ οριστικές πράξεις προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009,01/01/2010,01/01/2011,01/01/2012 και 01/01/2013 της Δ.Ο.Υ..... των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5.Τις από απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009 , ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 10.024,48 πλέον πρόσθετος τέλος λόγω μη υποβολής 12.029,38 €, ήτοι συνολικού ποσού 22.053,86 €.
- Με την με αριθμ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2010, ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 50.122,42€, πλέον πρόσθετος τέλος λόγω μη υποβολής 60.146,90 €, ήτοι συνολικού ποσού 110.269,32 €.
- Με την με αριθμ.....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011 ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 50.122,42€, πλέον πρόσθετος τέλος λόγω μη υποβολής 60.146,90 € ήτοι συνολικού ποσού 110.269,32 €.
- Με την με αριθμ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 50.122,42€, πλέον πρόσθετος τέλος λόγω μη υποβολής 53.881,60€ ήτοι συνολικού ποσού 104.004,02 €.
- Με την με αριθμ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013 ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 50.122,42€, πλέον πρόσθετος τέλος λόγω μη υποβολής 38.844,88€ ήτοι συνολικού ποσού 88.967,30 €.

Η προσφεύγουσαεταιρεία περιορισμένης ευθύνης αγόρασε, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στις 15-09-2008 με το υπ' αριθμόν συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 6.401τ.μ., που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή και ειδικότερα στη θέση..... του δημοτικού διαμερίσματος του ομώνυμου Δήμου. Η ελεγχόμενη ιδιοκτησία βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού χωρίς ειδικούς όρους δόμησης, είναι άρτια και οικοδομήσιμη, μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενη, εκτός Γ.Π.Σ., με πρόσοψη σε αγροτική οδό και στον αιγιαλό.

Η προσφεύγουσα μολονότι είχε υποχρέωση, δεν υπέβαλε για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009, 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013 την προβλεπόμενη από την παράγραφο 3 του άρθρου 17 του νόμου 3091/2002 δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, όπως αυτές ίσχυαν κατά τους χρόνους φορολογίας, οι 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, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού επί των ακινήτων τους φόρο, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν, παρά το γεγονός ότι δεν φέρουν νόμιμη και αναγνωρισμένη επικύρωση, δεν προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τα μερίδια της ελεγχόμενης κυπριακής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προϋπόθεση την οποία θέτουν οι προαναφερθείσες διατάξεις για την εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού επί των ακινήτων φόρου. Βάσει των παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 15 του νόμου 3091/2002, έκρινε ότι δε συντρέχει λόγος εξαίρεσης της ελεγχόμενης κυπριακής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων της για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009, 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013.

Σύμφωνα με τις διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (άρ. 41 & 41^α του ν. 1249/1982), η κρινόμενη περιοχή εντάχθηκε στο σύστημα αυτό στις 29-11-1999 και ο υπολογισμός της αξίας τους γίνεται, κατ' εφαρμογή της ΑΥΟ 1144814/26361/ΠΟΛ.1310/30-12-98, με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ (Προσδιορισμός αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης). Όπως προκύπτει από το συνημμένο στην έκθεση ελέγχου έντυπο ΑΑ – ΓΗΣ (για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών), η αξία της ακίνητης περιουσίας της ελεγχόμενης κυπριακής εταιρείας είναι, κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ελεγχόμενου έτους, η παρακάτω:

Ελεγχόμενο Έτος	Συνολική Αξία Ακίνητης Περιουσίας	Απαλλασσόμενη Αξία	Φορολογητέα Αξία
2009	334.149,49 €	0,00 €	334.149,49 €
2010	334.149,49 €	0,00 €	334.149,49 €
2011	334.149,49 €	0,00 €	334.149,49 €
2012	334.149,49 €	0,00 €	334.149,49 €
2013	334.149,49 €	0,00 €	334.149,49 €

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε, για ακίνητη περιουσία που κατείχε την 01/01/2009, 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013 δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του νόμου 3091/2002, και εξ αυτού του λόγου επιβλήθηκε ο οφειλόμενος ειδικός φόρος, πλέον των προβλεπόμενων από το άρθρο 1 του νόμου 2523/1997 κυρώσεων με την έκδοση ισάριθμων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Στους πίνακες που ακολουθεί ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του οφειλόμενου ειδικού φόρου, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 15 του νόμου 3091/2002.

Ελεγχόμενο Έτος	Φορολογητέα Αξία	Συντελεστής Φορολόγησης	Οφειλόμενος Φόρος	Πρόσθετος Φόρος Μη Υποβολής	Σύνολο Οφειλόμενου Φόρου
2009	334.149,49 €	3%	10.024,48 €	12.029,38 €	22.053,86 €
2010	334.149,49 €	15%	50.122,42 €	60.146,90 €	110.269,32 €
2011	334.149,49 €	15%	50.122,42 €	60.146,90 €	110.269,32 €
2012	334.149,49 €	15%	50.122,42 €	53.881,60 €	104.004,02 €
2013	334.149,49 €	15%	50.122,42 €	38.844,88 €	88.967,30 €

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε συμπληρωματικά στην υπηρεσία μας:

α) με το με αρ.πρωτ..... έγγραφο συνημμένα τα παρακάτω :

- Πιστοποιητικό μετόχων της εταιρίας του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας & Τουρισμού τμήμα εφόρου εταιρειών και επίσημου παραλήπτη Λευκωσίας Νο επικυρωμένο με APOSTILLE και μεταφρασμένο στα Ελληνικά.
- Ιδρυτικό έγγραφο της εταιρίας με APOSTILLE No
- Πιστοποιητικό μετόχων της εταιρίας του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας & Τουρισμού τμήμα εφόρου εταιρειών και επίσημου παραλήπτη Λευκωσίας Νο επικυρωμένο με APOSTILLE
- Ιδρυτικό έγγραφο της εταιρίας με APOSTILLE No μεταφρασμένο στα Ελληνικά.
- Δήλωση καταπιστεύματος με APOSTILLE No
- Ιδρυτικό έγγραφο της εταιρίας..... με APOSTILLE Noμεταφρασμένο στα Ελληνικά.

β) με το με αρ.πρωτ..... έγγραφο συνημμένα τα παρακάτω :

- Certificate of confirmation της εταιρίαςμε APOSTILLE
- Certificate of confirmation της εταιρίας με APOSTILLE.....
- Certificate of confirmation της εταιρίας με APOSTILLE

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας ως λόγους τους παρακάτω :**

- 1.Νομική πλημμέλεια ως προς την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων
- 2.Έλλειψη αιτιολογίας – νομική πλημμέλεια ως προς την αιτιολογία των πράξεων.
- 3.Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης
- 4.Παραβίαση του εσωτερικού ,του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου
- 5.Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων
- 6.Παραβίαση των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας
- 7.Παραβίαση της συνταγματικής αρχής απαγόρευσης της διπλής φορολογίας
- 8.Παραβίαση των υποχρεώσεων της διοίκησης αναφορικά με την ορθή διοικητική συμπεριφορά.

9.Είναι αλλοδαπή ΕΠΕ εντός της ΕΕ η οποία έχει εμφανή εταίρο , έχει γνωστοποιήσει την μετοχική της σύνθεση στη φορολογική αρχή και ως εκ τούτου απαλλάσσεται από τις ρυθμίσεις του νόμου περί επιβολής ειδικού φόρου επί των ακινήτων της στην Ελλάδα.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει :

«1.Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου ».

Επειδή με το άρθρο 8 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) θεσπίζεται η υποχρέωση του φορολογούμενου για τον ορισμό εκπροσώπου με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα. Όπως αναφέρει η αιτιολογική έκθεση του νόμου, με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα και έχει υποχρέωση καταβολής φόρου ή κάποια άλλη φορολογική κατοικία στην Ελλάδα προκειμένου ο φορολογούμενος και η διοίκηση να μπορούν να επικοινωνούν και να συνεργάζονται με τον αποτελεσματικότερο τρόπο. Με την παράγραφο 2 εισάγεται εξαίρεση από την παράγραφο 1, σύμφωνα με την οποία για την εκπροσώπηση για σκοπούς Φ.Π.Α. φορολογούμενου ,ο οποίος δεν έχει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα ,ισχύουν οι ειδικές διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1283/30.12.2013 «1. Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο. 2. Το πρόσωπο, το οποίο ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος, ουδεμία ευθύνη φέρει για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου. 3. Τα πρόσωπα της παρ. 1 της παρούσας ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της σχετικής για τη χορήγηση ΑΦΜ δήλωσης, συνυποβάλλοντας υποχρεωτικά το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογούμενου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του. 4. Σε περίπτωση αλλαγής

φορολογικού εκπροσώπου, υποβάλλονται από το φορολογούμενο στη Φορολογική Διοίκηση και εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 της παρούσας. 5. Όταν οι παραπάνω δηλώσεις, δεν υποβάλλονται από το φορολογούμενο αλλά από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται και σχετική προς τούτο εξουσιοδότηση, νομίμως θεωρημένη. Επίσης, με τις ανωτέρω δηλώσεις, δηλώνεται υποχρεωτικά η πλήρης διεύθυνση κατοικίας του φορολογούμενου στην αλλοδαπή και η διεύθυνση της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας. 6. Φορολογικός εκπρόσωπος που δεν επιθυμεί τη συνέχιση της συγκεκριμένης εκπροσώπησης, υποβάλλει στην περίπτωση αυτή και μόνο, στη Φορολογική Διοίκηση το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» όταν ο φορολογούμενος, δεν προβαίνει στην αντικατάστασή του. 7. Στο φορολογούμενο που δε γνωστοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση, το διορισμό φορολογικού εκπροσώπου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 8. Τα πρόσωπα που μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν δηλωθεί αντίκλητοι, θεωρούνται, με την έναρξη ισχύος της, φορολογικοί εκπρόσωποι.

Επειδή την/2015 δηλώθηκε από την προσφεύγουσα με την με αριθμό δήλωση στην Δ.Ο.Υ..... ο..... ως **φορολογικός εκπρόσωπος** της ίδιας σύμφωνα με το άρθρο 8 του ΚΦΔ (ισχύς από 01/01/2014).

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣΤΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Εν προκειμένω σε κάθε περίπτωση εφόσον περιήλθαν σε γνώση της προσφεύγουσας τα αποτελέσματα του ελέγχου και υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. σε απάντηση του με αριθμ..... Σημειώματος Ελεγκτικών Διαπιστώσεων το υπ' αριθμ..... υπόμνημα αντιρρήσεων – αμφισβητήσεων αλλά και την με αρ.πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή ο ισχυρισμός περί ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης λόγω νομικής πλημμέλειας ως προς την κοινοποίηση αυτής απορρίπτεται ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου ».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Εν προκειμένω η προβλεπόμενη από τις οικείες διατάξεις αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων στην έκθεση ελέγχου , είναι σαφής , ειδική , επαρκής και αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τόσο τα πραγματικά περιστατικά και οι διασταυρώσεις που έλαβαν χώρα όσο και οι φορολογικές διατάξεις στις οποίες στηρίζεται η επιβολή του ειδικού φόρου επί του επίμαχου ακινήτου.

Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, με το αρ. 4 παρ. 1 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της ισότητας των πολιτών έναντι του νόμου, και η Διοίκηση οφείλει να ρυθμίζει με ίσο τρόπο όμοιες περιπτώσεις.

Επειδή, με το αρ. 5 παρ. 1 του Συντάγματος προστατεύεται η ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας και της συμμετοχής στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της χώρας.

Επειδή, με το αρ. 25 παρ. 1 εδ. δ του Συντάγματος σε συνδυασμό με το αρ. 6 της ΕΣΔΑ καθιερώνεται η αρχή της αναλογικότητας, που προϋποθέτει την προσφορότητα, την αναγκαιότητα και την αναλογία μεταξύ του περιορισμού και του επιδιωκόμενου σκοπού (κύρωση δυσανάλογη προς την παράβαση παραβιάζει την αρχή, ενώ νομοθετικοί περιορισμοί που υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο είναι αυθαίρετοι).

Επειδή, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απαιτεί τη διατήρηση της ισχύος της ευμενούς για τον καλόπιστο διοικούμενο πράξεως.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα πρέπει να είναι αναγκαία (όχι υπερβολικά ή πρόδηλα δυσανάλογα), κατάλληλα (αποτελεσματικά και ενδεδειγμένα).

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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».

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύναται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικείμενου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ιδίων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, η ως άνω φορολογική επιβάρυνση είναι συνταγματικά ανεκτή και συμβατή με το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α. (πρβλ. 3342-5/2013 και 1972/2012 Ολ. ΣΤΕ). Και τούτο γιατί η εκπλήρωση των φορολογικών και λοιπών δημοσιονομικών βαρών εκ μέρους των κατόχων περιουσίας αποτελεί συνταγματική υποχρέωση, απορρέουσα από τα άρθρα 4 και 78 του Συντάγματος, αλλά συγχρόνως είναι και συμβατός προς την Ε.Σ.Δ.Α. ο περιορισμός της ιδιοκτησίας και της περιουσίας τους γενικότερα για λόγους δημοσίας ωφέλειας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, εάν συντρέχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος , είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας. (Ολ ΣΤΕ 3173/2014).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την **αρχή της νομιμότητας**, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η **αρχή της νομιμότητας** συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται **θέμα παραβίασης των αρχών της φορολογικής ισότητας, της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης**.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η νομοθεσία περί ειδικού φόρου επί ακινήτων είναι αντισυνταγματική στον βαθμό που αφενός δεν λαμβάνει υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων, όπως υπαγορεύουν τα άρθρα 4 παρ. 1 & 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, αφετέρου υπολογίζεται βάσει της αξίας της ακίνητης περιουσίας και όχι του ετήσιου εισοδήματος που προέρχεται από αυτήν, όπως δήθεν όφειλε, σύμφωνα με τις πάγιες θέσεις της Διοικητικής Επιστήμης και τη νομολογία τόσο του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου της Γερμανίας όσο και του Γαλλικού Συνταγματικού Συμβουλίου.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο νομοθέτης με την επιβολή του φόρου επί της περιουσίας, απέβλεψε, επιπρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 1972/2012, ΣΤΕ 3343/2013). Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον νόμο περί ειδικού φόρου επί ακινήτων ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικού φόρου, της ύπαρξης (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά,

μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβάρυνσης.

Επειδή, άλλωστε, οι παρατιθέμενες από την προσφεύγουσα αποφάσεις του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου της Γερμανίας και του Γαλλικού Συνταγματικού Συμβουλίου, ως εφαρμόζουσες διατάξεις της γερμανικής και γαλλικής, αντιστοίχως, νομοθεσίας περί φορολογίας κεφαλαίου, ουδεμία επιρροή μπορούν να ασκήσουν στην κρινόμενη υπόθεση.

Ως προς τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του ειδικού φόρου επί ακινήτων η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.2 Ν.3634/2008, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο επιβληθείς σε βάρος της φόρος αντίκειται στην κατ' άρθρ. 17 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή περί προστασίας της ιδιοκτησίας, στον βαθμό που η εξοντωτική, δυσανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητά της, φορολόγηση, οδηγεί σε δήμευση της περιουσίας της και σε ουσιαστική παρεμπόδιση της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Επειδή, ωστόσο, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον έβδομο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η κατοχυρωμένη από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή της απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης, στο μέτρο που, εκτός της προσβαλλομένης, κοινοποιήθηκαν και άλλες πράξεις φορολογίας ακινήτου για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013.

Επειδή, ωστόσο, το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης ορίζεται ως η κατ' επανάληψη φορολογία του ίδιου προσώπου για το ίδιο αντικείμενο φόρου και για το ίδιο χρονικό διάστημα (έτσι Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Ε' Έκδοση, σ. 193) και, συνεπώς, δεν συντρέχει επί φορολόγησης του αυτού ακινήτου για διαφορετικές χρήσεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, και αν ακόμη συνέτρεχε εν προκειμένω διπλή φορολόγηση, βάσει δικαστηριακής και διοικητικής νομολογίας γίνεται δεκτό ότι η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί, όμως, συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτήν νόμο και, ως εκ τούτου, όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας (ΣτΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 και Γνωμ. ΝΣΚ 634/2012, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με τη με αριθ. ΠΟΛ. 1083/11-4-2013 εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ).

Ως προς τον όγδοο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται το εγχειρίδιο με τον τίτλο «Οδηγός Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς» (Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα 2012) ως πηγή δικαίου, η παραβίαση των κανόνων της οποίας πρέπει να επισύρει την ακύρωση της προσβαλλόμενης με την παρούσα προσφυγή πράξης. Ωστόσο, πρόκειται για κείμενο που στερείται κανονιστικού χαρακτήρα, στον βαθμό που δεν αποτελεί ούτε τυπικό νόμο του κράτους ούτε κανονιστική πράξη της Διοίκησης, παρά αρθρώνεται υπό μορφή οδηγιών και συστάσεων ορθής διοικητικής συμπεριφοράς, η παραβίαση των οποίων δεν επενεργεί από μόνη της στο κύρος της εκδοθείσας πράξης. Είναι άλλο δε το ζήτημα ότι στο εγχειρίδιο αυτό ενδέχεται να ενσωματώνονται και αρχές του διοικητικού δικαίου με κανονιστική ισχύ, οι οποίες, ωστόσο, με τον παρόντα λόγο προσφυγής δεν εξειδικεύονται, πλην της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, όσον αφορά ειδικότερα τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, πολλώ δε μάλλον όταν πρόκειται για καταλογισμό βάσει δήλωσης του υπόχρεου, όπως εν προκειμένω, οπότε και η επιβολή του φόρου γίνεται κατά δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.

Ως προς τον ένατο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α' 24.12.2002), όπως ίσχυσε μέχρι 31-12-2009, ορίζεται ότι:

Άρθρο 15. Ειδικός φόρος επί των ακινήτων :«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. **3.** Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 οι εξής κατηγορίες επιχειρήσεων, 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.

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.

γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε Ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, που έχει συσταθεί με διάταξη τελευταίας βουλήσεως και επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωνικώς σκοπούς.»

«Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των 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 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».

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

Άρθρο 16 Ευθύνη παρένθετων προσώπων

1. Παρένθετα πρόσωπα ευθύνονται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου που προβλέπεται στο προηγούμενο άρθρο. Για τους σκοπούς του νόμου αυτού παρένθετο πρόσωπο είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που συμμετέχει με οποιαδήποτε μορφή ή ποσοστό σε νομικό πρόσωπο, της παραγράφου 1 του άρθρου 15, που έχει κυριότητα ή επικαρπία σε ακίνητο ή συμμετέχει σε τρίτο νομικό πρόσωπο που έχει κυριότητα ή άλλα εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητο ή παρεμβάλλεται με οποιονδήποτε τρόπο στη σειρά των συμμετοχών στο κεφάλαιο ενός νομικού προσώπου.

2. Αν η κυριότητα ή η επικαρπία σε ακίνητο μεταβιβασθούν, για την καταβολή του επιμεριστικά αναλογούντος οφειλόμενου φόρου, που προβλέπεται στο προηγούμενο άρθρο, και των προσαυξήσεων ευθύνεται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο και ο νέος κύριος ή επικαρπωτής.

Άρθρο 17 (όπως ίσχυε μέχρι 31-12-2009, δηλαδή πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 57 του νόμου 3842/2010) Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου:

1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001. 3. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται από το προηγούμενο εδάφιο.

4. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.2961/2001. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης. Η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. 5. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, την έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν. 6. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 15, 22, 23 και 24 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α'), όπως ισχύουν. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α' 23-04-2010) και ισχύει από 01-01-2010, ορίζεται ότι:

«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.

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.

γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες 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 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 α', β' και γ' περιπτώσεων κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμειυτηρίων 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, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., και εποπτεύονται από αρχή της χώρας της έδρας τους, καθώς και θεσμικοί επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κρατους - μέλους 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.

Σημείωση: όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου.

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 με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου.

Σημείωση: Μετά τις λέξεις «εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα», τέθηκε όπως προστέθηκε η φράση «με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο» με την περίπτωση β' της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου)

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της εταιρείας 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

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

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.

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1041/5.3.2003 (Ερμηνεία των διατάξεων του Ν.3091/2002) (Άρθρα 15, 16, 17 και 18)

«Με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 18 επιβάλλεται για πρώτη φορά ειδικός φόρος επί των ακινήτων, που αποσκοπεί στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται συνήθως σε ακίνητα που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρείες, οι οποίες δεν έχουν καμία δραστηριότητα στη χώρα της έδρας τους. αλλά ούτε - κατά κανόνα - και στη χώρα όπου βρίσκονται τα ακίνητα τα οποία κατέχουν.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2003 Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση εταιρειών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων):

«Τα δικαιολογητικά έχουν ως εξής:

9. Επικυρωμένο αντίγραφο μετοχολογίου ή καταστατικού με τις τυχόν τροποποιήσεις, αν η εταιρεία δηλώνει τις ονομαστικές μετοχές της μέχρι φυσικού προσώπου ή αν αυτά ανήκει το σύνολο των μερίδων, καθώς και δήλωση των συμμετεχόντων φυσικών προσώπων. Αντιθέτως, δεν απαιτείται δήλωση φυσικών προσώπων, αν η εταιρεία ανήκει σε: α) επιχείρηση εισηγμένη στο χρηματιστήριο, παρά μόνο η βεβαίωση του

χρηματιστηρίου β) πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαίων κεφαλαίων και επενδύσεων χαρτοφυλακίου, παρά μόνο βεβαίωση της αρχής του κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και γ) θεσμικό επενδυτή σε οργανωμένη αγορά της Ένωσης, παρά μόνο βεβαίωση για την ιδιότητα του από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1093/14.6.2010 -Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330Α'/24-12-2002), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α'/23-04-2010).

Άρθρο 1

«Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με την παραγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010, απαιτείται τα τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί απαλλαγών, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

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

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τυχόν τροποποιήσεις του, συνοδευόμενο από πιστοποιητικό της αρμόδιας αρχής περί των τροποποιήσεων αυτών καθώς και των σχετικών φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου προβλέπεται. Εάν πρόκειται για αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους – Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002.

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που τυγχάνουν των απαλλαγών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που τυγχάνει της απαλλαγής. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών είναι ονομαστικές και ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών από νομικό πρόσωπο να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις ανώνυμες εταιρείες.

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

3) Οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες που συμμετέχουν στις προσωπικές εταιρίες.

Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν ανήκει σε:

1) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2) Πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής του Κράτους – Μέλους της καταστατικής τους έδρας ή της Κεντρικής Τράπεζας, αν πρόκειται για πιστωτικά ιδρύματα, ή της αρμόδιας υπηρεσίας ή ανεξάρτητης αρχής που εποπτεύει ασφαλιστικούς οργανισμούς.

3) «Θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητά του, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1158/16-11-2010 Παράταση προθεσμιών που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ν. 3842/2010 και στην παράγραφο 6 του άρθρου 17 του ν. 3091/2002:

1. Η προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 3842/2010 παρατείνεται μέχρι και την 29/12/2010.

2. Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης ειδικού φόρου επί ακινήτων παρατείνεται μέχρι και την 30/12/2010, ανεξαρτήτως ψηφίου Α.Φ.Μ.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 2523/1997 (Φ.Ε.Κ. Α 179/11.09.1997)

Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι :

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

α)β)

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».....

Άρθρο 2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. "Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης". *** Το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με το άρθρο 14 Ν.3763/2009, ΦΕΚ Α 80/27.05.2009.....3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η

επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του..... «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν:

α)..... και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος*** Η παρ.4 αντικαταστάθηκε ως

άνω με την παρ.1 άρθρου 26 Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011. Με την παρ.2 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: " 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού".....

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 1249/1982 (Φ.Ε.Κ. Α 43/05.04.1982)

Άρθρο 41 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων:

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, 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". ***Το δεύτερο εδάφιο αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α 127).Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσεώς τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών. "Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών". ***Το εντός " " τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 18 του άρθρου 14 του Ν. 1882/1990 ΦΕΚ Α 43 (διόρθ. σφαλμ. στο ΦΕΚ Α 51). 2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται: α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομειώσεώς τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. "Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων". ***Το εντός " " τελευταίο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 8 του άρθρου 24 του Ν. 1828/1989 (Α 2), "γ) η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων". ***Η εντός " " περ. γ' προστέθηκε ως άνω με την παρ. 11 του άρθρου 14 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α 43). "3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων". " Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα." *** Η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 (Α 127), το δε εντός " " τελευταίο εδάφιο αυτής που προστέθηκε με την παρ.10 άρθρου 14 Ν. 1882/1990 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 3 άρθρ.13 Ν.2579/1998, Φ.Ε.Κ. Α 31/17.2.1998.....

Άρθρο 41^α Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης:

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής 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 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α΄). 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ. 118/1973. 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό. 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώριση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα, που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου. β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές. γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. *** Το άρθρο 41α προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.10 Ν.2386/1996 (Α 43).

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δια μετοχών, που εδρεύει επί της οδού.....

Στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στη Δ.Ο.Υ. υπέβαλε Δήλωση Έναρξης Εργασιών με τα εξής στοιχεία:

- Ημερομηνία έναρξης: 08.09.2008.
- Κύρια δραστηριότητα: Αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων.
- Μορφή μη φυσικού προσώπου: Αλλοδαπή Εταιρεία Ιδιοκτήτρια Ακινήτου στην Ελλάδα.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμό συμβόλαιο της....., αγόρασε ένα (1) ακίνητο , ήτοι ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 6.401 τ.μ. που βρίσκεται στην κτηματική περιοχή και ειδικότερα στη θέση..... του δημοτικού διαμερίσματος Πολυγύρου του ομώνυμου Δήμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της στην Κύπρο (χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης), σε όλες τις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους (ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2009, 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 και 01/01/2013) το σύνολο των μετοχών της (100%) κατά την 1^η Ιανουαρίου του κάθε ελεγχόμενου έτους, κατέχει το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο όπως προκύπτει από το προσκομισθέν με αριθμ.....πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου,

Βιομηχανίας & Τουρισμού-τμήμα εφόρου εταιρειών και επίσημου παραλήπτη στη Λευκωσία (ήτοι 5001 μετοχές).

Επειδή, το μετοχικό κεφάλαιο της κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ελεγχόμενου έτους, κατέχουν α) σε ποσοστό 70% (ήτοι 3500 μετοχές) το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο και β) σε ποσοστό 30% (ήτοι 1500 μετοχές) το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το με αριθμ. πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας & Τουρισμού-τμήμα εφόρου εταιρειών και επίσημου παραλήπτη στη Λευκωσία.

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα με αρ..... συστατική της πράξη, το σύνολο των μετοχών (100%) του αλλοδαπού νομικού προσώπου κατά την σύσταση της εταιρίας την 04/01/2005 κατείχε η , κάτοικος Κύπρου, το οποίο και συνέχισε να κατέχει κατά την 1^η Ιανουαρίου του κάθε ελεγχόμενου έτους, όπως προκύπτει και από τα προσκομιθέντα πιστοποιητικά με αρ.επικύρωσης APOSTILLE που χορηγήθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βορείου Ιρλανδίας.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία σύνταξης / δήλωσης καταπιστεύματος 17/01/2005 ιδιωτικό έγγραφο που προσκομίσθηκε η κατείχε το σύνολο των μετοχών (100%) της ως ΕΝΤΟΛΟΔΟΧΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΠΙΣΤΕΥΜΑΤΟΔΟΧΟΣ για τον.....

Επειδή, το φυσικό πρόσωπο **δεν κατείχε** αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα (Α.Φ.Μ.) κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ελεγχόμενου έτους (απόδοση Α.Φ.Μ...../29.12.2015), όπως είχε υποχρέωση, προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 15 περ.3β' του 3091/2002 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 57 του Ν.3842/10, σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου από 01/01/2010 για να συντρέχει κατά το νόμο εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων

Επειδή, κατά το Κυπριακό δίκαιο, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (company limited) διέπονται από τον "Περί Εταιριών Νόμο", ο οποίος ισχύει από 21 Ιουλίου 1951, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε, αναθεωρήθηκε, μεταφράστηκε και ενοποιήθηκε στην Ελληνική και περιέχεται στο κεφάλαιο 113 της νομοθεσίας της Κύπρου. Ο Κυπριακός Ε.Ν. επιτρέπει σε οποιοδήποτε πρόσωπο (αρ.3 (1) Κυπριακού Ε.Ν.) να συστήσει εταιρία περιορισμένης ευθύνης, χωρίς διάκριση ως προς την ιθαγένεια ή τον τόπο της κατοικίας του.

Περαιτέρω, για τους μετόχους μη κατοίκους που επιθυμούν την ανωνυμία τους, προβλέπεται η δυνατότητα διορισμού εμπιστευματοδόχου, με σχετική πράξη συστάσεως εμπιστεύματος (trust deed), μέχρι κατ' ανώτατο όριο τεσσάρων κατοίκων-μετόχων-εμπιστευματοδόχων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 36, 38 και 40 του νόμου περί εμπιστεύματος (Κεφάλαιο 193 της Νομοθεσίας της Κύπρου). Σύμφωνα με το άρθρο 16 του νόμου περί συναλλάγματος (Κεφ. 199, όπως τροποποιήθηκε) ο "κάτοικος" δεν μπορεί να ενεργήσει ως εντολοδόχος-εμπιστευματοδόχος για λογαριασμό ενός "μη κατοίκου", χωρίς την προηγούμενη άδεια από την Κεντρική Τράπεζα, που είναι η αρμόδια υπηρεσία για αυτό.

Σύμφωνα δε με τα άρθρα 112 και 113 Κυπρ. Ε.Ν. μόνο τα ονόματα των κατοίκων εντολοδόχων-εμπιστευματοδόχων καταχωρίζονται στα μητρώα του τηρούνται από τον Έφορο Εταιριών και στο Μητρώο Μελών που τηρείται στην έδρα της εταιρίας. Δηλαδή στην περίπτωση που μετοχές εταιρίας κατέχονται από ένα πρόσωπο υπό την ιδιότητα του εμπιστευματοδόχου προς όφελος άλλου δικαιούχου, **μέτοχος για σκοπούς του Κυπριακού Ε.Ν. θεωρείται ο εμπιστευματοδόχος**, ο οποίος είναι πρόσωπο που

εγγράφεται ως μέτοχος στο Μητρώο Μελών Εταιρίας και στο Μητρώο του Εφόρου Εταιριών. Ο Κυπριακός Ε.Ν. δεν διαχωρίζει μεταξύ "ουσιαστικών" ή "κρυπτομένων" μετόχων και "εμπιστευματοδόχων".

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εξαιρείται από τις διατάξεις του ειδικού φόρου ακινήτων της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 είναι απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

➤ ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ – ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2009 – ΩΣ Η ΑΡ.55/11.01.2016 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		334.149,49	334.149,49
ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		10.024,48	10.024,48
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		12.029,38	12.029,38
ΣΥΝΟΛΟ		22.053,86	22.053,86

➤ ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2010 - ΩΣ Η ΑΡ.56/11.01.2016 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		334.149,49	334.149,49
ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		50.122,42	50.122,42
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		60.146,90	60.146,90
ΣΥΝΟΛΟ		110.269,32	110.269,32

➤ ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2011 - ΩΣ Η ΑΡ.57/11.01.2016 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		334.149,49	334.149,49
ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		50.122,42	50.122,42
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		60.146,90	60.146,90
ΣΥΝΟΛΟ		110.269,32	110.269,32

➤ **ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2012 - ΩΣ Η ΑΡ.58/11.01.2016**
ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		334.149,49	334.149,49
ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		50.122,42	50.122,42
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		53.881,60	53.881,60
ΣΥΝΟΛΟ		104.004,02	104.004,02

➤ **ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ 01/01/2013 - ΩΣ Η ΑΡ.59/11.01.2016**
ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		334.149,49	334.149,49
ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		50.122,42	50.122,42
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		38.844,88	38.844,88
ΣΥΝΟΛΟ		88.967,30	88.967,30

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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).