



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 22-03-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 285

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ κατά της με αριθμό ειδοποίησης-2015 (αρ. χρηματικού καταλόγου) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015 του Υπουργείου Οικονομικών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμό ειδοποίησης-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015 του Υπουργείου Οικονομικών δυνάμει της υπ' αρ. δήλωσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, 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 αριθμό ειδοποίησης-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015 (αρ. χρηματικού καταλόγου) του Υπουργείου Οικονομικών προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής εκ 24.719,76 €, δη κύριος φόρος εκ 4.128,01 € πλέον συμπληρωματικού φόρου εκ 20.591,75 €, δυνάμει της υπ' αρ. δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Ε.Ν.Φ.Ι.Α. του Υπουργείου Οικονομικών, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Προσβολή της αρχής της αναλογικότητας και του υγιούς ανταγωνισμού

➤ Στο άρθρο 2 του Ν. 703/1977 ορίζεται ότι απαγορεύεται από μία ή περισσότερες επιχειρήσεις η καταχρηστική εκμετάλλευση της δεσπόζουσας θέσης στην αγορά, που μεταξύ άλλων συνίσταται στην εφαρμογή άνισων όρων για ισοδύναμες παροχές, κατά τρόπο τέτοιο, ώστε ορισμένες επιχειρήσεις να τίθενται σε μειονεκτική θέση στον ανταγωνισμό.

➤ Κατά τρόπο αναπαισιολόγητο, καταχρηστικό και παράνομο έχουν επιβληθεί άνισοι όροι για

ισοδύναμες παροχές υπηρεσιών, ώστε τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ξενοδοχεία των φυσικών προσώπων να τίθενται σε μειονεκτική θέση στον ανταγωνισμό, εφόσον υπόκεινται σε συμπληρωματικό φόρο ΕΝ.Φ.Ι.Α., σε αντίθεση με εκείνα των νομικών προσώπων.

2. Καταστρατήγηση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης

- Με το άρθρο 5 παρ. 5 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της καθολικότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται η συμμετοχή όλων των Ελλήνων στα οικονομικά βάρη του κράτους, απαγορεύοντας τις απαλλαγές από το φόρο.
- Με το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της φορολογικής ισότητας, κατά την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα.
- Αντισυνταγματική η μη απαλλαγή από τον φόρο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων των φυσικών προσώπων, καθώς οι λόγοι που επέβαλαν την απαλλαγή των νομικών προσώπων συντρέχουν για όλα τα ξενοδοχεία ανεξαιρέτως και οι συνθήκες αυτές παραμένουν μέχρι σήμερα.
- Ο Ν. 2459/1997, που αφορούσε στη φορολόγηση μεγάλης ακίνητης περιουσίας, εξαιρούσε πλήρως τις ξενοδοχειακές μονάδες από την επιβολή φόρου.

3. Αντισυνταγματική η επιβολή Ενιαίου Φόρου Ακινήτων στα ξενοδοχειακά συγκροτήματα

- Με το Ν. 3634/2008 επιβλήθηκε για πρώτη φορά φόρος ακίνητης περιουσίας στα ακίνητα των ξενοδοχείων
- Αντισυνταγματική η επιβολή διπλού φόρου στα ακίνητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων (φόρος εισοδήματος πλέον φόρου ακίνητης περιουσίας).
- Ξενοδοχειακές μονάδες έχουν κατασκευασθεί με επιδοτούμενα προγράμματα και δεν αποδεικνύουν τη φοροδοτική ικανότητα του προσώπου που τα ιδιοχρησιμοποιεί.

4. Αντισυνταγματική η αναδρομική οικονομική επιβάρυνση με το Ν. 4336/2015

- Αντισυνταγματική η αναδρομική επιβολή φόρων και επιβαρύνσεων σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος
- Με το Ν. 4336/2015 καταργήθηκε αναδρομικά ο Ν. 4316/2014, που εξίσωνε τις εισφορές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ανεξαρτήτως του προσώπου που τις εκμεταλλεύεται, από 1-1-2015.

1 & 2. Ως προς τους ισχυρισμούς περί προσβολής της αρχής της αναλογικότητας και του υγιούς ανταγωνισμού και καταστρατήγησης της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης

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, με βάση την αρχή της νομιμότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται τόσο από τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του Ν. 4223/2013 που ορίζουν τον τρόπο υπολογισμού του ΕΝ.Φ.Ι.Α. όσο και από τη διάταξη του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου, στον οποίο απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις που απαλλάσσονται του φόρου. Στις διατάξεις αυτές δεν προβλέπεται η μη υπαγωγή στον φόρο ξενοδοχειακών μονάδων φυσικού προσώπου.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

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 δύνανται 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 αντικειμένου 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 ίδιων 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.)».

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί προσβολής της αρχής της αναλογικότητας και του υγιούς ανταγωνισμού και καταστρατήγησης της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης προβάλλονται αλυσιτελώς, και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικής της επιβολής Ενιαίου Φόρου Ακινήτων στα ξενοδοχειακά συγκροτήματα (πλέον του φόρου εισοδήματος)

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΟλΣτΕ 532/2015), ο νομοθέτης, θεσπίζοντας τον επίδικο φόρο ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Ως εκ τούτου, ούτε η ύπαρξη προσόδου από το συγκεκριμένο ακίνητο αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α., ούτε η μη συνεκτίμηση κατά την επιβολή του επίδικου φόρου της ύπαρξης ή μη εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου είναι αόριστος, αθεμελίωτος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικής της αναδρομικής οικονομικής επιβάρυνσης με το Ν. 4336/2015

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης, ως αντισυνταγματικής, επιβολής του τέλους επιτηδεύματος στερείται βασιμότητας, δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του
- Α.Φ.Μ. ως προς την από και με αριθμό ειδοποίησης Πράξης
Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (αρ. χρηματικού καταλόγου) του Υπουργείου
Οικονομικών, με βάση την υπ' αρ. Δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων
φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Κύριος Φόρος	4.128,01 €
Συμπληρωματικός Φόρος	20.591,75 €
Συνολικό ποσό καταβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α.	24.719,76 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).