



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη, 26.02.2016

Αριθμός απόφασης: 149

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

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 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2008 αντίστοιχα, των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2009 και 2008 αντίστοιχα, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2013 και των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ ετών 2010, 2011, 2012, 2013, 2009 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2008 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2009 και 2008 αντίστοιχα, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2013 και τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ ετών 2010, 2011, 2012, 2013, 2009 και 2008 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 18.02.2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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 υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.198,66 €, πλέον 1.438,39 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 2.637,05 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.198,66 €, πλέον 1.438,39 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 2.637,05 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.156,10 €, πλέον 1.225,47 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 2.381,57 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 337,01 €, πλέον 276,35 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 613,36 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 435,65 €, πλέον 252,68 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 688,33 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 423,46 €, πλέον 143,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 567,44 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 732,24 €, πλέον 878,69 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 1.610,93 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ενιαίο τέλος ακινήτων ποσού 423,42 €, πλέον 508,11 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 931,53 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ενιαίο τέλος ακινήτων ποσού 455,16 €, πλέον 546,19 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 1.001,35 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας φόρος ποσού 38,08 €, πλέον 21,32 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 59,40 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.803,71 €, πλέον 20.164,45 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 36.968,16 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.803,71 €, πλέον 20.164,45 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 36.968,16 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.553,37 €, πλέον 16.553,37 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 33.106,74 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.553,37 €, πλέον 11.587,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 28.140,73 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.360,74 €, πλέον 4.032,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 7.393,63 €.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.519,44 €, πλέον 4.223,33 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), σύνολο φόρου για καταβολή 7.742,77 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε:

α) Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, λόγω μη δήλωσης τεκμαρτού εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ιδιόκτητης κατοικίας.

β) Όσον αφορά το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων, λόγω διαφορετικού υπολογισμού της αξίας της ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας και λόγω εσφαλμένου υπολογισμού του τέλους υπολογισμού επί των κτισμάτων με συντελεστή 1% , που αντιστοιχεί σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα αντί του ορθού 6% διότι στερείται δραστηριότητας.

γ) Όσον αφορά το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων και το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, λόγω διαφορετικού υπολογισμού της αξίας της ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας.

δ) Όσον αφορά το Ειδικό Φόρο επί των Ακινήτων, λόγω μη υποβολής των δηλώσεων από την προσφεύγουσα, ενώ υπήρχε η σχετική υποχρέωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας. Ο έλεγχος και κατ' επέκταση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες, δημιουργώντας ανασφάλεια στις συναλλαγές, δεδομένου ότι δόθηκε φορολογική ενημερότητα στην εταιρεία τους, η οποία εν συνεχεία προέβη στην πώληση του μοναδικού της περιουσιακού στοιχείου, μετά δε την εκποίηση αυτού η φορολογική Αρχή προχώρησε λίγους μήνες μετά στην επιβολή προστίμων και επιπρόσθετων φόρων. Το γεγονός ότι τεκμαίρεται, εκ της υπάρξεως του ακινήτου, εισόδημα τυγχάνει μη νόμιμο και αντισυνταγματικό, δεδομένου ότι η εταιρία τους φορολογείται κανονικά στην έδρα της, στη Βουλγαρία.
- 2) Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας του ακινήτου. Ο καθορισμός και υπολογισμός της αξίας του ακινήτου, πραγματοποιήθηκε κατά εντελώς αυθαίρετο τρόπο, λαμβάνοντας υπόψη μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και του Δικαιώματος σε Δίκαιη Δίκη. Τα πρόσθετα τέλη που επιβλήθηκαν με τις προσβαλλόμενες εν προκειμένω πράξεις είναι δυσανάλογα της υποτιθέμενης παραβίασης και εν πολλοίς στηριζόμενα στο σύστημα προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου με μη αντικειμενικά κριτήρια.
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας της διοικητικής πράξης επιβολής προστίμων/φόρων και αοριστία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: ... β) Το εισόδημα από ακίνητα, ... »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 9 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δε διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση. ... »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο,

τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, δυνάμει του αριθμ. συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, μία κατοικία – μεζονέτα, στο Χαλκιδικής, που αποτελείται από ισογ. εμβ. 40,625 τ.μ. , α' όροφο εμβ. 40,625 τ.μ. και β' όροφο 16,525 τ.μ. με δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης του αύλειου χώρου αυτής εμβ. 90 τ.μ. , βρίσκεται δε επί του αριθμ. οικοπέδου εκτάσεως 287,22 τ.μ. του Ο.Τ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (όπως ίσχυε έως 31.12.2009) περί του ειδικού φόρου επί ακινήτων ορίζεται ότι: «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, ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (όπως 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.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και την μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας, τα μέλη της είναι νομικά πρόσωπα και συγκεκριμένα η επιχείρηση με 50% και η επιχείρηση με 50% και η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει σε κάποια από τις εξαιρέσεις του ν. 3091/2002, συνεπώς δεν συντρέχει λόγος εξαίρεσής της από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων της.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε **η αρχή της νομιμότητας** αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων, σύμφωνα με το ΣτΕ, είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου, που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιωδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος. Συνεπώς, υπό αυτήν την έννοια οι θεσπιζόμενες με τις ως άνω διατάξεις δεν παραβιάζουν την αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι έχουν θεσπιστεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

Επειδή, τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα (πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. με ημερομηνία έκδοσης 10.03.2015 και αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας με ημερομηνία έκδοσης 04.05.2015) αφενός δε σχετίζονται με τον διενεργηθέντα έλεγχο και αφετέρου φέρουν ημερομηνία προγενέστερη από την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες εκδόθηκαν στις 21.09.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης φορολόγησης από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης της κατοικίας της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 3634/2008 ορίζεται ότι: «1. Για τον υπολογισμό του ενιαίου τέλους ακινήτων λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. 2. Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), στις λοιπές περιπτώσεις. 3. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα φυσικά πρόσωπα, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, που έχουν καθοριστεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν. 1249/1982 για τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα που βρίσκονται σε περιοχές όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι συντελεστές αυξομείωσης ανά είδος ακινήτου ή κτιρίου στις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, βάσει των άρθρων 41 και 41α του ίδιου νόμου, οι οποίοι προκύπτουν από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων του υποχρέου, καθώς και οι τεχνικές λεπτομέρειες σχετικά με τη διαδικασία που απαιτείται για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

Στις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των οικοπέδων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με βάση την κατώτερη τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου του δήμου ή της κοινότητας, όπως προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950. 4. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 15 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών (ν. 2961/2001, ΦΕΚ 266 Α').»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι: «Διά τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει και συντεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουσιν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή εξ άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ήν ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή, κατά την κρίσιν του Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας διά χρήσεως παντός άλλου μέσου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3634/2008 περί ενιαίου τέλους επί ακινήτων (ΕΤΑΚ) ορίζεται ότι: «Η ακίνητη περιουσία κάθε προσώπου φορολογείται χωριστά. ... Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6%). Η αξία των

ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε τέλος ακίνητα των νομικών προσώπων των περιπτώσεων ι', ια' και ιβ' του άρθρου 8, φορολογείται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰). Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1‰) φορολογούνται: α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. β) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. γ) Τα υποκείμενα σε τέλος ακίνητα των περιπτώσεων ζ', η', με εξαίρεση τα ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰), και θ' του άρθρου 8 του παρόντος. δ) Τα ακίνητα που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας. Το τέλος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια. Για τα έτη 2009 και 2010 η αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής υπάγεται σε τέλος με συντελεστή 0,33‰. Για την περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή το ελάχιστο όριο του ενός (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο των κτισμάτων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 3842/2010 περί φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) ορίζεται ότι: «Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται η αξία, η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «**1.** Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6‰). **2.** Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε φόρο ακίνητα των νομικών προσώπων των περιπτώσεων ιβ', ιγ' και ιδ' του άρθρου 29, φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰). **3.** Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1‰) φορολογούνται: **α)** Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. **β)** Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. **γ)** Η αξία των υποκείμενων σε φόρο ακινήτων των περιπτώσεων η' και ια' του άρθρου 29 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τα ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰). ... **4.** Ο

φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια. ...»

Επειδή, η κατοικία της προσφεύγουσας βρίσκεται στον οικισμό του Χαλκιδικής, ο οποίος βρίσκεται εκτός του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού, και όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου ελήφθησαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων όμορων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις, με τον συνυπολογισμό των ετήσιων μεταβολών του πληθωρισμού, την αύξηση των τιμών στην αγορά τουριστικών ακινήτων γενικότερα, αλλά και ειδικότερα στην περιοχή της χερσονήσου Κασσάνδρας.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1131/2013 που αναφέρει η προσφεύγουσα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας **φυσικών προσώπων** για τα έτη 2011, 2012 και 2013 συνεπώς δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης κρίσης του ελέγχου για τον καθορισμό και υπολογισμό της αξίας του ακινήτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 3634/2008 ορίζεται ότι: «1. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των νομικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των νομικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 14, 15, 22, 23 και 24 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν.»

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, εξάλλου, στο άρθρο 1 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονταν τα εξής: «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) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%)

επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. 2. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Περαιτέρω στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος».

Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολ., ΣτΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου).

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. Άλλωστε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 5 του προαναφερθέντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ.).

Επειδή, εν προκειμένω οι πρόσθετοι φόροι υπολογίστηκαν σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 1 και 2 του ν. 2523/1997, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αναλογικότητας των πρόσθετων φόρων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/13 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ:

.....

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

1) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009	
Διαφορά φόρου	1.198,66€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.438,39€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.637,05€

2) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010	
Διαφορά φόρου	1.198,66€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.438,39€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.637,05€

3) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011	
Διαφορά φόρου	1.156,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.225,47€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.381,57€

4) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012	
Διαφορά φόρου	377,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	276,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	613,36€

5) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013	
Διαφορά φόρου	435,65€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	252,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	688,33€

6) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014	
Διαφορά φόρου	423,46€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	143,98€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	567,44€

7) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008	
Διαφορά φόρου	732,24€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	878,69€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.610,93€

8) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων έτους 2009	
Διαφορά ενιαίου τέλους ακινήτων	423,42€
Πρόσθετο τέλος λόγω ανακρίβειας	508,11€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	931,53€

9) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων έτους 2008	
Διαφορά ενιαίου τέλους ακινήτων	455,16€
Πρόσθετο τέλος λόγω ανακρίβειας	546,19€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.001,35€

10) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας έτους 2013	
Διαφορά φόρου	38,08€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21,32€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	59,40€

11) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων έτους 2010	
Διαφορά φόρου	16.803,71€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	20.164,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.968,16€

12) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων έτους 2011	
Διαφορά φόρου	16.803,71€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	20.164,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.968,16€

13) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων έτους 2012	
Διαφορά φόρου	16.553,37€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	16.553,37€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.106,74€

14) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων έτους 2013	
Διαφορά φόρου	16.553,37€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	11.587,36€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.140,73€

15) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων έτους 2009	
Διαφορά φόρου	3.360,74€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	4.032,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.393,63€

16) Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων έτους 2008	
Διαφορά φόρου	3.519,44€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	4.223,33€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.742,77€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΑΡΑΠΙΔΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ-ΝΤΙΝΑ

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).