



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2019

Αριθμός απόφασης: 896

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΟΟΔ Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ./.....11.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ ,

β) της υπ' αριθ./.....11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ,

γ) της υπ' αριθ./....11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./....11.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 και τις υπ' αριθ./....11.2018 και/....11.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002), για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2011 και 01/01/2012 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΟΟΔ Ε.Π.Ε.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....11.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ. 37371/27.07.2018 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών αναφορικά με την μετοχική της σύνθεση κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^δ και 2^δ του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Με την υπ' αριθ./....11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 6.950,99€, πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 6.418,55€, δη σύνολο 13.369,54€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας με α/α καταχώρισης/28.01.2014 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2012, συνολικής φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου 46.339,94€.

Με την υπ' αριθ./....11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 6.950,99€, πλέον

προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 6.418,55€, δη σύνολο 13.369,54€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας με α/α καταχώρισης/28.01.2014 δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2013, συνολικής φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου 46.339,94€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 08/11/2018 εκθέσεων ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) και επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 922/21.12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένη η επιβολή ειδικού φόρου επί των ακινήτων. Μη υπόχρεη σε υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου του άρθρου 15 του ν.3091/2002. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής ότι ο εταίρος δεν έχει ΑΦΜ στην Ελλάδα. Έλλειψη αιτιολογίας. Δυσανάλογη η επιβολή του ειδικού φόρου επί του ακινήτου ως προς την αξία του.
- 2) Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου της παρ. 2δ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013. Παραβίαση αρχών δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης. Παραβίαση της ΠΟΛ.1073/2018 περί κοινοποίησης των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε*

φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ορίζεται ότι: «Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. 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, με την παρ. 5 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ορίζεται ότι: «Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται».

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν.3091/2002 ορίζεται ότι: «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. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν: α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού. β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων... 6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται 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 अपαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1133/2012 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ειδικού φόρου επί των ακινήτων έτους 2012 μέχρι την 8^η Ιουνίου 2012.

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1107/2013 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων ειδικού φόρου επί των ακινήτων έτους 2013 μέχρι την 21^η Ιουνίου 2013.

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1114/16.06.2011 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, με την οποία συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1093/14.06.2010 σχετικά με τα 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'), ορίζεται ότι: «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 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν. 3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του Ν. 3943/2011, απαιτείται να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας: ... 6. Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15... 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... Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:... 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... Άρθρο 2 ... Τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, συμπεριλαμβανομένης και ενδεχόμενης παράτασης που δόθηκε για την υποβολή της δήλωσης αυτής. Στις δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, λόγω έκδοσης των δικαιολογητικών σε χρόνο μεταγενέστερο της ανωτέρω προθεσμίας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο Ν. 2523/1997...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1062878 ΕΞ 2013/05.04.2013 της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου διευκρινίστηκε ότι για να χορηγηθεί η απαλλαγή των περιπτώσεων α' ή β' ή γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, ο Α.Φ.Μ. των φυσικών προσώπων που κατέχουν μετοχές, μερίδια ή μερίδες εταιρειών που υπάγονται στο φόρο αυτό ή συμμετέχουν

σε αυτές κατά δήλωση της εταιρείας, πρέπει να έχει χορηγηθεί μέχρι την προηγούμενη ημέρα της ημερομηνίας γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, με το άρθρο 102 του ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Η παρ. 8 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 (Α' 330) αντικαθίσταται ως εξής: 8. Οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες εταιρειών με καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - οι οποίες είχαν αποκτήσει ακίνητα μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου 2009, υπό την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα ήταν, κατά το χρόνο φορολογίας, φορολογικοί κάτοικοι κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) - εφόσον τα κράτη αυτά δεν ανήκουν στα μη συνεργάσιμα κράτη, όπως ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου του κράτους αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται εφόσον τα πρόσωπα αυτά απέκτησαν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα μετά το χρόνο φορολογίας και σε κάθε περίπτωση εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα. 2. Οι ρυθμίσεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για υποθέσεις οι οποίες κατά την κατάθεση του παρόντος είναι εκκρεμείς ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή ενδίκου μέσου. Επίσης, εφαρμόζονται και για υποθέσεις για τις οποίες κατά την κατάθεση του παρόντος οι σχετικές πράξεις έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί, οπότε και τροποποιούνται με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε. Για τη χορήγηση της εξαίρεσης στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης του αριθμού φορολογικού μητρώου».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1056/19.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1325) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «Ειδικά, για την εξαίρεση της παραγράφου 8 του άρθρου 15, απαιτούνται επιπλέον και τα εξής δικαιολογητικά: i. Ο τίτλος απόκτησης ακινήτου, από τον οποίο να προκύπτει ότι το ακίνητο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2009. ii. Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας καθώς και βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στη χώρα φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι το φυσικό πρόσωπο είχε Α.Φ.Μ. πριν το έτος 2010. iii. Βεβαίωση απόκτησης Α.Φ.Μ., στην Ελλάδα των φυσικών προσώπων, τα οποία

κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες, από την οποία να προκύπτει ότι ο Α.Φ.Μ. αποκτήθηκε μέχρι και την 22α Ιανουαρίου 2017. iv. Φωτοαντίγραφο της πράξης επιβολής του προστίμου 2.500 (δύομιση χιλιάδων) ευρώ από τον αρμόδιο προϊστάμενο απόδοσης Α.Φ.Μ. για κάθε φυσικό πρόσωπο και για κάθε έτος καθυστέρησης απόκτησης φορολογικού μητρώου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 102 του Ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α΄)».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2810/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι με την επιβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων δεν τίθεται ζήτημα υπέρμετρης επιβάρυνσης της ιδιοκτησίας δεδομένου ότι το ύψος του φορολογικού συντελεστή αυξήθηκε σημαντικά από 3% σε 15% επί της αξίας των ακινήτων, με στόχο, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του ν.3842/2010, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του νομικού πλαισίου που περιβάλλει τα ακίνητα των εξωχωρίων εταιρειών, ποσοστό που είναι, πράγματι, ιδιαίτερα υψηλό, πλην, εν όψει αφενός μεν του ως άνω επιτακτικού σκοπού δημοσίου συμφέροντος που εξυπηρετεί η θέσπιση του ειδικού φόρου και αφετέρου της δυνατότητας των κατ' αρχήν υπόχρεων στον φόρο να απαλλαγούν από αυτόν βάσει των παγίων εξαιρετικών διατάξεων του νόμου (παρέχοντας δηλαδή στη φορολογική αρχή τις αναγκαίες πληροφορίες για τους πραγματικούς κυρίους των ακινήτων), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η επιβολή της ως άνω υψηλής επιβάρυνσης αναιρεί και μάλιστα κατά τρόπο προφανή τη σχέση αναλογικότητας που επιβάλλεται να υπάρχει ανάμεσα στους επιδιωκόμενους με την πιο πάνω ρύθμιση σκοπούς και το επιβαλλόμενο με αυτήν βάρος.

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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 φόρου*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 08/11/2018 έκθεση ελέγχου ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 ν.3091/2002) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ./....02.2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Παγγαίου, απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ένα αυτοτελές και διηρημένο γραφείο ισογείου, εμβαδού 27,54 τ.μ. και έναν αποθηκευτικό χώρο υπογείου εμβαδού 37,185 τ.μ., με ποσοστό συμμετοχής 24,094% επί του υπ' αριθ. 827 οικοπέδου, εκτάσεως 420,00τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....» ή «.....» του αγροκτήματος της του Δήμου Ορφανίου του νομού Καβάλας. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθ./28.01.2014 και/28.01.2014 δηλώσεις του άρθρου 17 του ν.3091/2002 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1^η Ιανουαρίου 2012 και 2013 αντιστοίχως, με απαλλασσόμενη αξία ακινήτου 31.780,00€, προσκομίζοντας το υπ' αριθ. πρωτ./19.04.2013 πιστοποιητικό του Υπουργείου Δικαιοσύνης της

Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, μετά της επ' αυτού επισημείωσης της σύμβασης της Χάγης από την οποία προκύπτει ότι η καταστατική της έδρα είναι στην Βουλγαρία και οι εταίροι, κατά τους χρόνους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης, ήταν οι και , με 45 μερίδια και 5 μερίδια αντιστοίχως, αξίας 100 λέβα έκαστο. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν τα εταιρικά μερίδια ώστε να μπορεί να τύχει της προβλεπόμενης της παρ. 3β του άρθρου 15 του ν.3091/2002 απαλλαγής. Από τις ελεγκτικές διασταυρώσεις, το υποσύστημα Μητρώου του Taxis και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι στον αποδόθηκε, στις 10/01/2013, ο Α.Φ.Μ. και στον αποδόθηκε, στις 25/05/2015, ο Α.Φ.Μ....., ήτοι κατά την προθεσμία υποβολής των σχετικών δηλώσεων δεν κατείχαν αμφότεροι αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα και συνεπώς, δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παρ. 3β του άρθρου 15 του ν.3091/2002 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1114/2011. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα μολονότι είχε την δυνατότητα να υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 102 του ν.4446/2016 και να τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων δεν υπέβαλε τις οικείες τροποποιητικές (με την έννοια της συμπληρωματικής) δηλώσεις, ως η διαδικασία ορίζεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1056/19.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1325) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί έλλειψης υποχρέωσης υποβολής δήλωσης και εσφαλμένης και δυσανάλογης επιβολής ειδικού φόρου επί των ακινήτων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 του ν.4512/2018 και ισχύει από 17/01/2018, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3.α.

Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1073/17.04.2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (Α΄ 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α΄ 170) και διευκρινίστηκε ότι οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της ΠΟΛ.

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι: *«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».*

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε

με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 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. 4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή. 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε

(5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, όπως τροποποιήθηκε και κωδικοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/2015, διευκρινίστηκε ότι δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες: α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Συνεπώς, από την 1η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως

προκύπτουν από αυτό το νόμο. Οίκοθεν νοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις αυτές θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

Επειδή, με το άρθρο 47 παρ. 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1138/2015 διευκρινίστηκε ότι το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από ακίνητη περιουσία αποτελεί πλέον για την φορολογία εισοδήματος εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, τα πρόσωπα αυτά ιδιοκτησίας ακινήτου, εφόσον αποκτούν **εισόδημα από την ενοικίαση του ακινήτου** αυτού, από την ημερομηνία αυτή και μετά είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. 37370/27.07.2018 έγγραφό της κοινοποίησε, με συστημένη επιστολή, την υπ' αριθ. 922/0/5321/21.12.2016 εντολή ελέγχου (η οποία τροποποιήθηκε ως προς τον ελεγκτή στις 23/08/2018) και γνωστοποίησε την δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των άρθρων 18 και 19 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό και σε συμμόρφωση προς τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ.1138/2015. Επιπροσθέτως, η ελεγκτική αρχή απέστειλε, με συστημένη επιστολή, το υπ' αριθ. πρωτ. 37371/27.07.2018 αίτημα για παροχή πληροφοριών αναφορικά με την μετοχική της σύνθεση κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων εκδόθηκε το υπ' αριθ. 686/04.09.2018 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και επιδόθηκε, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς, στις 07/09/2018, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως της απόψεις της εντός είκοσι ημερών. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν ή επιδόθηκαν, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν.4174/2013, στην έδρα της νόμιμης εκπροσώπου της προσφεύγουσας, όπως αυτή δηλώθηκε στο υποσύστημα Μητρώου του Taxis, με Α.Φ.Μ.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, με έδρα στην Βουλγαρία, που στερείται πραγματικής εγκατάστασης στην Ελλάδα και η οποία δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα αλλά τεκμαρτό από ιδιόχρηση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης του ακινήτου και εξ αυτού του λόγου και μόνον δεν είναι υπόχρεη στην τήρηση βιβλίων με πλήρη λογιστικά πρότυπα. Επομένως, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή επέβαλε το πρόστιμο της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στο προαναφερθέν αίτημα για

παροχή πληροφοριών αντί του ορθού της περ. β' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, ήτοι 100,00€ (για φορολογούμενους που δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση λογιστικών βιβλίων και αρχείων).

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί της μη νόμιμης επιβολής του προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ενώ οι ισχυρισμοί περί παραβίασης αρχών της δικαστικής προστασίας, της προηγούμενης ακρόασης και της διαδικασίας της ΠΟΛ.1073/2018, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από 21/12/2018 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ΟΟΔ Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./....11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ,
2. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./....11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρων 15 – 17 του ν.3091/2002) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, και
3. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./....11.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./....11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΦΑ 2012

Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων	6.950,99 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.418,55 €
Σύνολο για καταβολή	13.369,54 €

Η υπ' αριθ./....11.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΦΑ 2012

Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων	6.950,99 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.418,55 €
Σύνολο για καταβολή	13.369,54 €

Η υπ' αριθ./....11.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	500,00 €	100,00 €	-400,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.