



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 01/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1626

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β2088/31-05-2020).
2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο της, επί της οδού κατά της **υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων για την 01.01.2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων** και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Την **υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων για την 01.01.2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων** καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ**.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **Α2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, **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' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων για την 01.01.2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 132.197,15 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017 ποσού 135.581,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **267.778,55 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ,

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../...../2018 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ για την εξακρίβωση των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.3091/2002 για τον ειδικό φόρο ακινήτων. Η προσφεύγουσα αποτελεί γραφείο της ναυτιλιακής εταιρείας που έχει έδρα το και έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων των Α.Ν. 89/67, 378/68 και του ν.27/1975.

Η έδρα της προσφεύγουσας είναι στον σε μισθωμένο, επί της οδού γραφείο 126 τ.μ. και επίσης έχει στην κατοχή της βάσει του με αριθμ...../2003 συμβολαίου της συμβολαιογράφου ένα ακίνητο επί της οδού στο και συγκεκριμένα ένα Διαμέρισμα Γ3 (οριζόντια ιδιοκτησία) 3^{ου} ορόφου επιφάνειας 224,00 τμ. με βοηθητικούς χώρους (οι υπ' αριθμ.7 και 8 αποθήκες του ισογείου επιφάνειας 7,50 τμ, η κάθε μια-εναποθείσες σε μια).

Η προσφεύγουσα ως γραφείο ναυτιλιακής επιχείρησης στην Ελλάδα που έχει εγκατασταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.27/1975 τυγχάνει απαλλαγής του ειδικού φόρου ακινήτων κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.2περ.γ. του ν.3091/2002 για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες. Η προσφεύγουσα ως γραφείο-έδρα της έχει μισθώσει ως αναφέρθηκε ακίνητο επί της οδού στον και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ως άνω ιδιόκτητο ακίνητο της δεν δηλώθηκε στο έντυπο Ε2 της με αριθμ...../2013 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013. Κατόπιν των διαπιστώσεων αυτών ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του ειδικού φόρου ακινήτων για το ακίνητο που έχει στην κατοχή της διότι δεν το ιδιοχρησιμοποιεί ως γραφείο ή αποθήκη για τις ανάγκες της και συνεπώς είναι υπόχρεη σε καταβολή ειδικού φόρου ακινήτων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1^{ος} Λόγος: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων για την 01.01.2012 έχει υποπέσει σε 5ετή παραγραφή».* Η εταιρεία δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης καθότι υπάγεται στην περίπτωση της αλλοδαπής εταιρείας με μετοχές εισηγμένες σε οργανωμένη Χρηματιστηριακή αγορά, περίπτωση που δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις για υποχρέωση υποβολής δήλωσης του άρθρου 17 παρ.3 του ν.3091/2002. Ως εκ τούτου στην υπό κρίση περίπτωση δεν ισχύει η 15ετής παραγραφή για την μη υποβολή δήλωσης.

2^{ος} Λόγος: *«Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της περίπτωσης της απαλλαγής των εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά του άρθρου 15 παρ.3 περ. α του ν.3091/2002 ή άλλως του άρθρου 15 παρ.2 περ. α του ν.3091/2002... Η εταιρεία απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο ακινήτων, δεδομένου ότι η μητρική της εταιρεία είναι εισηγμένη στην οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά του Χρηματιστηρίου του Τόκυο».* Η προσφεύγουσα εταιρεία είναι 100% θυγατρική της εταιρείας που από την 01.04.2003 είναι εισηγμένη στην κύρια αγορά του Χρηματιστηρίου στο Τόκυο το οποίο είναι και μέλος της Παγκόσμιας Ομοσπονδίας Χρηματιστηρίων και εποπτεύεται από αρχή διαπιστευμένη στην IOSCO. Ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ.3^α του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ή άλλως της διάταξης του άρθρου 15 παρ.2 περ. α του ν.3091/2002. Η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση του προβαλλόμενου ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικά έγγραφα (σχετικό 11, 12α, 12β, 12γ, 13α, 13β,13γ,13δ).

3^{ος} Λόγος: *«Εσφαλμένη ερμηνεία άλλως πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 15 παρ.3 περ. α σε συνδυασμό με την παρ.4 του ν.3091/2002».* Ενόψει της τροποποίησης της παρ.4 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 με το άρθρο 33 παρ.4 του ν.4223/2013 η καταστατική έδρα της προσφεύγουσας ή και της απώτατης μετόχου δεν βρίσκεται σε κράτος μη συνεργάσιμο ως εκ τούτου λόγω της συνδρομής και των λοιπών προϋποθέσεων της περ. α της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 συντρέχει αιτία για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο ακινήτων . Η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικά έγγραφα (σχ.11-13, 14, 16, 18,22).

4^{ος} Λόγος: *«Εσφαλμένη άλλως πλημμελής εφαρμογή της περ. γ της παρ.2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 για την απαλλαγή των ναυτιλιακών επιχειρήσεων που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν.89/67 (Α´ 132) χωρίς να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο η πρόσφατη τροποποίηση της περ. γ με την παράγραφο του άρθρου 50 του ν.4646/2019(ΦΕΚ Α´201/12-12-2019) η οποία έχει εφαρμογή και στις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Δικαστικών Αρχών για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση και η οποία επεκτείνει την απαλλαγή των ακινήτων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων μεταξύ άλλων και στα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά για*

γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών». Επειδή στο ακίνητο της εταιρείας φιλοξενούνταν το αλλοδαπό στέλεχος της που εκάστοτε ορίζονταν εκπρόσωπος και διευθυντής του γραφείου της στην Ελλάδα, καθώς η εταιρεία και προκειμένου να χορηγείται σε αυτούς πολλαπλή άδεια εισόδου, έπρεπε να καλύπτει τις στεγαστικές τους ανάγκες. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την από 11.08.2011 αίτηση της εταιρείας προς την Πρεσβεία της Ελλάδας και τον πίνακα προσωπικού που απασχολήθηκε στην εταιρεία κατά τα έτη 2003-2018 από τα οποία ισχυρίζεται ότι προκύπτει η χρήση του ακινήτου ως διεύθυνση κατοικίας του εκάστοτε νομίμου εκπροσώπου της στην Ελλάδα από το 2003 έως το 2011. Επίσης από το έντυπο Ε3 του οικονομικού έτους 2013 για την χρήση 01.01.2012 έως την 31.12.2013 αναφέρεται ως διεύθυνση εγκατάστασης και η ιδιοκτησία του με αναφορά στην ιδιόχρηση αυτής. Ήδη δε από τα τέλη του 2011 η εταιρεία ανέθεσε σε μεσιτικά γραφεία την εκτίμηση της αγοραίας αξίας του ακινήτου και την ανεύρεση ενδιαφερομένων αγοραστών για την αγορά του ακινήτου. Επειδή μετά την τροποποίηση της περίπτωσης γ' του άρθρου 50 του ν.4646/2019 και την επέκταση των επιτρεπόμενων χρήσεων των ακινήτων των ναυτιλιακών εταιρειών προκειμένου να καταλαμβάνουν και βοηθητικές χρήσεις πέραν των χρήσεων των γραφείων και των αποθηκών, ως ιδιοχρησιμοποιούμενα θα πρέπει να νοούνται και όσα χρησιμοποιούνταν για τις ως άνω περιγραφόμενες χρήσεις και κατά την κρίσιμη περίοδο είχαν τεθεί προς πώληση. Η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικά έγγραφα (σχ.19, 19α, 20, 21α, 21β και 21γ).

5^{ος} Λόγος: *«Η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων τυγχάνει μεταρρυθμιστέα καθ' ο μέρος ο επιβαλλόμενος φόρος υπολογίσθηκε στην αντικειμενική αξία του ακινήτου, ενώ η αγοραία αξία του ακινήτου ήταν αποδεδειγμένα χαμηλότερη».* Δυνάμει του υπ' αριθμ...../2016 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου το 2016 το ακίνητο της εταιρείας πωλήθηκε έναντι τιμήματος 300.000 ευρώ. Δοθείσης της ύπαρξης δημοσίου εγγράφου και αν όλως αδοκήτως ήθελε υποτεθεί ότι δεν γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω λόγοι, συντρέχει αιτία για την μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης και τον υπολογισμό του ειδικού φόρου ακινήτων στο ποσό των 300.000,00 ευρώ έναντι της αντικειμενικής αξίας. Η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικά έγγραφα (σχ.5, 10,21).

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το με **αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/2020** συμπληρωματικό υπόμνημα προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της ότι υπάγεται στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 ή άλλως της παρ.2περ.α του ν.3091/2012, ήτοι ότι οι μετοχές της κατά την 01.01.2012 κατέχονταν από την 100% μητρική εταιρεία «.....», της οποίας οι μετοχές ήταν εισηγμένες στην οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά του Χρηματιστηρίου του Τόκυο, προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα (12β_1, 12γ_2, 13γ_1, 13δ και 13ε).

Επειδή στο άρθρο 25 του ν.27/1975 με θέμα «Εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων» ορίζεται:

«1. Γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, ασχολούμενα αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους ολικής χωρητικότητας, εξαιρουμένων των επιβατηγών ακτοπλοϊκών πλοίων και των εμπορικών πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, καθώς και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών, ως και επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, δύνανται, υποβάλλοντας σχετική αίτηση στο Υπουργείο Ναυτιλίας και Αιγαίου, να εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας που χορηγείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου και η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η ανωτέρω δυνατότητα παρέχεται κατ' εξαίρεση και σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες, ναυαγοσωστικών ή ρυμουλκών πλοίων υπό ξένη σημαία οποιασδήποτε χωρητικότητας. Στην απόφαση αυτή καθορίζεται το είδος των εργασιών ή υπηρεσιών, τις οποίες παρέχει το γραφείο ή υποκατάστημα και γενικά οι όροι λειτουργίας του.

Η παρεχόμενη κατά τα ανωτέρω άδεια εγκατάστασης έχει πενταετή ισχύ και δεν δύναται να ανακληθεί πριν από την πάροδο του χρόνου αυτού, ο οποίος αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν δύναται να μεταβληθούν οι όροι με τους οποίους χορηγήθηκε άδεια εγκαταστάσεως, χωρίς τη συναίνεση της επιχείρησης.

Η άδεια εγκατάστασης ανανεώνεται μετά την λήξη της πενταετίας αυτοδίκαια για ίσο χρονικό διάστημα, χωρίς να απαιτείται έκδοση νέας υπουργικής απόφασης, εφόσον κατά το χρόνο λήξης της εξακολουθούν να ισχύουν οι γενικοί και ειδικοί όροι που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της αρχικής άδειας εγκατάστασης.

Σε περίπτωση παραβάσεως κάποιου όρου της άδειας εγκαταστάσεως, του α.ν. 378/1968 ή των διατάξεων του παρόντος άρθρου εκ μέρους της επιχείρησης στην οποία χορηγήθηκε η άδεια, δύναται αυτή να ανακαλείται με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου.

Οι απαλλαγές που προβλέπονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 αίρονται από το χρόνο που έγινε η παράβαση.

Με απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων και Ναυτιλίας και Αιγαίου ρυθμίζονται ειδικότερα ζητήματα που αφορούν στα απαιτούμενα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Τα παραπάνω γραφεία ή υποκαταστήματα απολαμβάνουν των αναφερομένων στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου διευκολύνσεων και απαλλαγών, εφόσον καλύπτουν με εισαγωγή συναλλάγματος ή ευρώ:

α. Τις ετήσιες δαπάνες λειτουργίας τους στην Ελλάδα με ισόποσο τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000) δολαρίων Η.Π.Α. και

β. Όλες γενικά τις πληρωμές στην Ελλάδα για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό τρίτων.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου, αυτής.

3. Οι απαλλαγές και διευκολύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού είναι:

α. Απαλλαγή από παντός φόρου, τέλους, εισφοράς ή κρατήσεως υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου για το εισόδημα αυτών, που αποκτάται από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών περί των η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών Φ.Κ.Ε. και από κάθε τέλος χαρτοσήμου αντικειμενικώς ή οποιασδήποτε κράτησης ή τέλους υπέρ τρίτου, πλην των ανταποδοτικών, των συμβάσεων, των εισπράξεων και πληρωμών και γενικώς οποιωνδήποτε πράξεων που διενεργούνται υπό τα ως άνω γραφεία ή υποκαταστήματα ή για λογαριασμό των αντιπροσωπευόμενων από αυτά επιχειρήσεων για τις οποίες η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού.

Για την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του Ν. 1642/1986.

β. Χορηγείται στο πάσης φύσεως αλλοδαπό προσωπικό των επιχειρήσεων τούτων άδεια εργασίας στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μέχρι δύο (2) ετών. Η άδεια αυτή δύναται να παρατείνεται ανά διετία απεριορίστως και εφόσον ισχύει η υπαγωγή των επιχειρήσεων τούτων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Η αίτηση για την παροχή άδειας εργασίας και παραμονής ή παρατάσεως της ήδη χορηγηθείσης τοιαύτης άδειας, πρέπει να συνοδεύεται και από υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της επιχείρησης ότι ο αιτών αλλοδαπός ανήκει στο προσωπικό αυτής και εργάζεται αποκλειστικά δι' αυτήν.

γ. Επιτρέπεται η ταχυδρόμηση συστημένων επιστολών στο εξωτερικό, χωρίς να προσκομίζονται στο Ταχυδρομείο για έλεγχο, εφόσον στο φάκελο αναγράφεται η επωνυμία του αποστολέα, έχει τεθεί η σφραγίδα της επιχείρησης και η μονογραφή του εκπροσώπου του εγκατασταθέντος γραφείου ή υποκαταστήματος.».

Επειδή στα άρθρα 15 και 17 του ν.3091/2002 ορίζεται:

«άρθρο 15 Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

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.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα...

γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το Ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το Ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α') και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.

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.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης...

...

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

6. Στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών.

...

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.

άρθρο 17 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. 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.

γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου.

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 απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

7. Για την καταχώρηση 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.

8. 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.

9. 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 με το άρθρο 50 παρ.2 του ν.4646/2019 το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.38 του ίδιου νόμου έχει εφαρμογή και στις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των Δικαστικών Αρχών για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση, ορίζεται:

«2. Η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 αντικαθίσταται ως εξής:

γ) ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (Α' 82), τον Ν. 27/1975 (Α' 77), τον Ν. 814/1978 (Α' 144) και τον ν. 2238/1994 (Α' 142) και πλοιοκτήτριες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που παραχωρούν δωρεάν, σύμφωνα με την άδεια

εγκατάστασης τους, σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για τις παραπάνω χρήσεις. Επίσης, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου για ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης, αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.».

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή στο άρθρο 84 παρ.5 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή κατ' εξουσιοδότηση των παραγράφων 6 και 9 του άρθρου 15 και 17 του ν.3091/2002 και σχετικά με το υπό κρίση έτος, εκδόθηκαν οι παρακάτω αποφάσεις της Διοίκησης:

1) Απόφαση ΠΟΛ 1104/2012 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έτους 2012 και δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτή».

«1. Για το έτος 2012 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της απόφασης αυτής.

2. Η δήλωση υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και συνοδεύεται κατά περίπτωση από:

α. τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτων (έντυπα 1 - 5, Κ1 - Κ9 και Α.Α.ΓΗΣ) και τις βεβαιώσεις που προβλέπονται για τη συμπλήρωσή τους. Τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτων (έντυπα 1 - 5, Κ1 - Κ9 και Α.Α.ΓΗΣ) είναι δυνατόν να υποβληθούν σε μηχανογραφικό χαρτί, εφόσον περιλαμβάνονται όλα τα στοιχεία που περιέχονται στα οικεία φύλλα. Για οποιαδήποτε ανακρίβεια ή παράλειψη των ανωτέρω στοιχείων, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 4 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α') κυρώσεις.

β. αντίγραφο της απόφασης χορήγησης της απαλλαγής ακινήτου σύμφωνα με τις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2 και δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, όπως αυτά έχουν προσδιοριστεί με την ΠΟΛ. 1112/2011 ΑΥΟ.

γ. δικαιολογητικά απαλλαγής από το φόρο όπως αυτά έχουν ορισθεί σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1093/2010 και ΠΟΛ. 1114/2011, για τις εταιρείες οι οποίες υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ειδικού φόρου επί ακινήτων και απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής του φόρου.».

2) Απόφαση ΠΟΛ 1093/2010 «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 2

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις διατάξεις περί απαλλαγών των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, υποχρεούνται να φυλάσσουν τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης για χρονικό διάστημα 20 (είκοσι) ετών από το χρόνο φορολογίας και να τα επιδεικνύουν σε πιθανό φορολογικό έλεγχο.

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. Δικαιολογητικά που εκδίδονται μετά την ημερομηνία αυτή δε λαμβάνονται υπόψη και δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα.

3) Απόφαση ΠΟΛ 1112/2011 «Διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των περιπτώσεων γ΄ και στ΄ της παραγράφου 2 και δ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, απαιτούμενα δικαιολογητικά και ημερομηνία υποβολής των σχετικών αιτήσεων για το έτος 2011 και κάθε επόμενο.».

«Άρθρο 1

Για την απαλλαγή της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, απαιτούνται τα ακόλουθα:

1. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις - Απαιτούμενα δικαιολογητικά

Για την εφαρμογή του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 ως ναυτιλιακές επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α΄), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α΄), το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α΄), το Ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α΄) και το Ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α΄).

Οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις, προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων για τα ακίνητα που την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών, υποχρεούνται να υποβάλλουν κατ' έτος στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

Α. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν

α1) Αίτηση, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 1, το οποίο επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας, με την οποία ζητούν να εγκριθεί η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Στην αίτηση θα πρέπει να γίνεται περιγραφή του ακινήτου για το οποίο ζητείται η απαλλαγή, η οποία να ταυτίζεται με την περιγραφή του ακινήτου στη δήλωση Φόρου

Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους από το έτος φορολογίας ή στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του έτους φορολογίας, εφόσον υπάρχουν μεταβολές σε αυτό την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

α2) Το Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως στο οποίο έχει δημοσιευθεί η απόφαση με την οποία χορηγείται η άδεια εγκατάστασης ναυτιλιακής επιχείρησης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το Ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α'), ή πραγματοποιείται η υπαγωγή ελληνικής Εταιρείας στις διατάξεις των ανωτέρω νόμων.

α3) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της επιχείρησης καθώς και βεβαιώσεις ενδεχόμενων μεταβολών, συνοδευόμενες από υπεύθυνη δήλωση με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν υφίσταται περαιτέρω μεταβολή.

α4) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (έντυπο Ε2) του οικονομικού έτους φορολογίας.

α5) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) του προηγούμενου έτους από το έτος φορολογίας και, σε περίπτωση μεταβολής της κατάστασης των ακινήτων την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, αντίγραφο της δήλωσης στοιχείων ακινήτων του έτους φορολογίας.

α6) Φωτοαντίγραφο της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών του οικονομικού έτους φορολογίας, των συγκεντρωτικών καταστάσεων του ασφαλιστικού φορέα ή κάθε άλλο πρόσφορο μέσο κρίνεται απαραίτητο προκειμένου να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο, για το οποίο η Εταιρεία αιτείται την απαλλαγή, ιδιοχρησιμοποιείται αποκλειστικώς ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της.

Β. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις

β1) Αίτηση, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 1Α, το οποίο επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας, με την οποία οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις ζητούν να εγκριθεί η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Στην αίτηση θα πρέπει να γίνεται περιγραφή του ακινήτου για το οποίο ζητείται η απαλλαγή, η οποία να ταυτίζεται με την περιγραφή του ακινήτου στη δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους από το έτος φορολογίας ή στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του έτους φορολογίας, εφόσον υπάρχουν μεταβολές σε αυτό την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β2) Φωτοαντίγραφο του κατατεθειμένου στη Δ.Ο.Υ. μισθωτηρίου συμβολαίου.

β3) Τα ανωτέρω υπό στοιχεία 1Αα2 και 1Αα3 δικαιολογητικά του άρθρου 1, τόσο για την εκμισθώτρια όσο και τη μισθώτρια Εταιρεία.

β4) Τα ανωτέρω υπό στοιχεία 1Αα4 και 1Αα5 δικαιολογητικά του άρθρου 1, για την εκμισθώτρια Εταιρεία.

β5) Για τη μισθώτρια Εταιρεία, φωτοαντίγραφο της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών του οικονομικού έτους φορολογίας, των συγκεντρωτικών καταστάσεων του ασφαλιστικού φορέα ή κάθε άλλο πρόσφορο μέσο κρίνεται απαραίτητο προκειμένου να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο, για το

οποίο η εκμισθώτρια Εταιρεία αιτείται την απαλλαγή, χρησιμοποιείται από τη μισθώτρια αποκλειστικώς ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της.».

4)Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1056/2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 (330 Α΄) για τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων - απαιτούμενα δικαιολογητικά και διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών.».

Άρθρο 2

Ι. Για τη χορήγηση της απαλλαγής της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις και πλοιοκτήτριες εταιρείες για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών καθώς και για αυτά που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών απαιτείται να προσκομίζονται συνημμένα στην αίτηση της παραγράφου 6 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 , κατά περίπτωση τα ακόλουθα:

α) Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις του α.ν. 89/1967, το Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, στο οποίο έχει δημοσιευθεί η απόφαση, με την οποία χορηγείται η άδεια εγκατάστασης της ναυτιλιακής επιχείρησης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν.89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν.378/1968, το ν.27/1975, το ν.814/1978 και το ν.2234/1994, ή με την οποία πραγματοποιείται η υπαγωγή ελληνικής εταιρείας στις διατάξεις των ανωτέρω νόμων.

Για τις πλοιοκτήτριες εταιρείες, επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου εθνικότητας των πλοίων και, για πλοία που φέρουν ξένη σημαία, επίσημη μετάφραση του. Εάν πρόκειται για ημεδαπή πλοιοκτήτρια εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του καταστατικού εγγράφου της, 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 πλοιοκτήτρια εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του καταστατικού εγγράφου της, με όλες τις τροποποιήσεις του, σε επίσημη μετάφραση καθώς και βεβαίωση εγκατάστασης γραφείου ή υποκαταστήματος ή θυγατρικής εταιρείας της αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας από την αρμόδια Υπηρεσία που έχει εγκρίνει την εγκατάσταση.

β) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της επιχείρησης καθώς και βεβαιώσεις ενδεχόμενων μεταβολών, συνοδευόμενες από υπεύθυνη δήλωση με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν υφίσταται περαιτέρω μεταβολή.

γ) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (έντυπο Ε2) του έτους φορολογίας, της δήλωσης Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)-Πράξης Προσδιορισμού Φόρου του έτους φορολογίας και, εφόσον αυτό δεν έχει εκδοθεί, του προηγούμενου της φορολογίας έτους, της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών του προηγούμενου της φορολογίας έτους και των συγκεντρωτικών καταστάσεων του ασφαλιστικού φορέα ή κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, το οποίο κρίνεται απαραίτητο, προκειμένου να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο, για το οποίο η εταιρεία αιτείται την απαλλαγή, ιδιοχρησιμοποιείται αποκλειστικά ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της.

δ) Εφόσον η απαλλαγή ζητείται για ακίνητο που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις του α.ν. 89/1967, εκτός από τα προαναφερόμενα δικαιολογητικά τόσο για τις ίδιες όσο και για τις μισθώτριες εταιρείες, και φωτοαντίγραφο του κατατεθειμένου μισθωτηρίου συμβολαίου ή απόδειξη υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

...

III. Για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων των περιπτώσεων I και II του παρόντος άρθρου υποβάλλεται αίτηση από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου, στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του Ιανουαρίου κάθε έτους, σύμφωνα με τα συνημμένα στην παρούσα υποδείγματα 1 και 2, τα οποία επέχουν και θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (75 Α') ως προς την ακρίβεια των στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτή. Για την υποβολή της αίτησης από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται ειδική προς τούτο εξουσιοδότηση από το νόμιμο εκπρόσωπο με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής. Η αίτηση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα, εκ των οποίων το δεύτερο επιστρέφεται στον αιτούντα και αποτελεί απόδειξη παραλαβής και όχι ακριβές αντίγραφο της αίτησης. Σε περίπτωση που ζητείται απαλλαγή περισσότερων του ενός ακινήτων υποβάλλεται ξεχωριστή αίτηση για κάθε ακίνητο.

Για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων στην περίπτωση γ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002 διενεργείται μερικός φορολογικός έλεγχος από το γραφείο με βάση τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά και αυτοψία στο ακίνητο, για το οποίο ζητείται η απαλλαγή, ώστε να διαπιστωθεί σωρευτικά ότι πρόκειται για ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν.89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν.378/1968, το ν.27/1975, το ν.814/1978 και το ν.2234/1994, ή για πλοιοκτήτρια εταιρεία εμπορικών πλοίων καθώς και ότι το ακίνητο, ιδιοχρησιμοποιείται στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της εταιρείας αυτής ή εκμισθώνεται σε ναυτιλιακή επιχείρηση, που το χρησιμοποιεί αποκλειστικά ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών της αναγκών.

Ο αρμόδιος Προϊστάμενος υποχρεούται να κοινοποιήσει εγγράφως στον αιτούντα το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, σύμφωνα με τα συνημμένα στην παρούσα υποδείγματα 3 και 4, το συντομότερο δυνατόν και όχι πέραν των τριών μηνών από την υποβολή της αίτησης του νομικού προσώπου. Αντίγραφα των υποδειγμάτων, της έκθεσης αυτοψίας ή ελέγχου, κατά περίπτωση, και της αίτησης αποστέλλονται με ευθύνη του αρμόδιου Προϊσταμένου με εμπιστευτικό έγγραφο, εντός τριών (3) ημερών, στη Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το νομικό πρόσωπο υποβάλλει δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων, στην οποία δύναται να διατυπώσει ρητή επιφύλαξη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013 ...».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αποτελεί γραφείο ναυτιλιακής εταιρείας και συγκεκριμένα της

που εδρεύει στο και έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα με την Απόφαση/...../2003 των αρμόδιων Υπουργών Οικονομίας-Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας (ΦΕΚ.....), σύμφωνα με τις διατάξεις των διατάξεων των Α.Ν. 89/67, Α.Ν. 378/1968, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν.27/1975, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ.5 του άρθρου 4 του ν.2234/1994 και του άρθρου 34 του ν.3427/2005. Το αντικείμενο εργασιών της εταιρείας στα πλαίσια της εν λόγω εγκατάστασης είναι η ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμός αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων, ή ασφαλίσεων πλοίων υπό Ελληνική ή ξένη σημαία άνω των 500 κόρων ολικής χωρητικότητας, εξαιρέσει των επιβατηγών Ακτοπλοϊκών πλοίων ως και την αντιπροσώπευση επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τις ως άνω δραστηριότητες. Οι ανωτέρω ειδικές διατάξεις εγκατάστασής της την υποχρεώνουν να εισάγει κάθε χρόνο το ποσό των 50.000 USD τουλάχιστον, το οποίο εξ ολοκλήρου θα χρησιμοποιεί αποκλειστικά για την κάλυψη κάθε είδους δαπανών λειτουργίας και μισθοδοσίας του προσωπικού του γραφείου της.

Επίσης η προσφεύγουσα την 04-08-2003 απέκτησε σύμφωνα με το με αριθμ...../2003 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ένα ακίνητο επί της οδού στο και συγκεκριμένα ένα Διαμέρισμα Γ3 (οριζόντια ιδιοκτησία) 3^{ου} ορόφου επιφάνειας 224,00 τμ. με βοηθητικούς χώρους (οι υπ'αριθμ.7 και 8 αποθήκες του ισογείου επιφάνειας 7,50 τμ η κάθε μια-εναποθείσες σε μια).

Η προσφεύγουσα ως γραφείο ναυτιλιακής επιχείρησης στην Ελλάδα που έχει εγκατασταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.27/1975 ήταν κατά το υπό κρίση έτος υπόχρεη σε υποβολή δήλωσης ειδικού φόρου ακινήτων και υπάγεται στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 15 παρ.2 περ. γ του ειδικού φόρου ακινήτων μόνο για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες. Από τον υπό κρίση έλεγχο δεν διαπιστώθηκε η ιδιοχρησιμοποίηση του ως άνω ακινήτου καθώς αφενός η προσφεύγουσα ως γραφείο-έδρα της έχει μισθώσει ένα ακίνητο επί της οδού στον και αφετέρου το υπό κρίση ακίνητο δεν δηλώθηκε στο έντυπο Ε2 της με αριθμ...../2013 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013. Κατόπιν των ανωτέρω κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα δεν απαλλάσσεται του ειδικού φόρου ακινήτων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση απαλλάσσεται του ειδικού φόρου ακινήτων καθώς εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002 και ως εκ τούτου δεν απαιτείται να πληρούνται και οι προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 15 παρ.2γ του ν.3091/2002 που προβλέπονται για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις και βάσει αυτού ισχυρίζεται επίσης ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το υπό κρίση έτος έχει παραγραφεί.

Ωστόσο ως προς το θέμα αυτό η ελεγκτική αρχή στο πλαίσιο ελέγχου άλλης υπόθεσης όμοιων περιστατικών είχε υποβάλει σχετικό ερώτημα στην Διεύθυνση Εφαρμογής Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου και η εν λόγω υπηρεσία διαβίβασε το ακόλουθο ερώτημα προς εξέταση στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους:

«α)Εάν οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν. 89/1967,όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με σειρά νόμων, μπορούν να εξαιρεθούν από τον ειδικό φόρο ακινήτων όχι με βάση την διάταξη γ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 που αφορά τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις αλλά με βάση κάποια άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο εξαιρέσεις

β)εάν διαφοροποιείται η απάντηση στο παραπάνω ερώτημα ανάλογα με το πότε έχουν αγορασθεί τα ακίνητα που αφορά η εξαίρεση, δηλαδή πριν ή μετά άλλα πριν και άλλα μετά την εγκατάσταση του γραφείου στην Ελλάδα

γ).....»

Το Νομικό Συμβούλιο με την με **αριθμ.22/2019 γνωμοδότησή** του έκρινε ότι:

«...Ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων

15. Με την διάταξη του άρθρου 15 παρ.1 του ν.3091/2002 επιβάλλεται ετήσιος φόρος... Σκοπός της θέσπισης του φόρου είναι η αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, δεδομένου ότι σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση της οικείας διάταξης «οι εισαγόμενες διατάξεις» αποσκοπούν στην δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής που παρατηρείται σε ακίνητα που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες.

16. Με τις παραπάνω διατάξεις ο νομοθέτης επιδιώκει να επιβαρύνει με τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων όχι όλες ανεξαιρέτως τις εταιρείες, αλλά εκείνες μόνον τις εταιρείες , οι οποίες μη «επιθυμώντας» την «αποκάλυψη» στις φορολογικές αρχές της ταυτότητας των πραγματικών κυρίων των ακινήτων τους, καθιστούν τελικώς ανέφικτο τον εκ μέρους των φορολογικών αρχών έλεγχο φυσικών προσώπων υποκειμένων καταρχήν σε φορολογία στην Ελλάδα, λειτουργώντας έτσι ως οχήματα φοροαποφυγής η οποία πραγματοποιείται μέσω της κτήσης από «εξωχώριες» εταιρείες ακινήτων για λογαριασμό πράγματι φυσικών προσώπων που διαφεύγουν κατ' αυτό τον τρόπο τον φορολογικό έλεγχο, με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογικής ύλης κτηθείσης από τα πρόσωπα αυτά... και την αποφυγή της πληρωμής των αναλογούντων σε αυτήν φορολογικών επιβαρύνσεων...

17. Περαιτέρω οι κατ' αρχήν, υπόχρεοι στην καταβολή του ως άνω φόρου δύναται να απαλλαγούν ευχερώς από αυτόν παρέχοντας στις φορολογικές αρχές τις «πληροφορίες» που απαιτεί ο νόμος, ώστε να υπαχθούν σε μια από τις προβλεπόμενες από αυτόν πάγιες εξαιρέσεις των παραγράφων 2,3, και 4 του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

18. Στην πρώτη κατηγορία εξαιρέσεων (παρ.2 του παραπάνω άρθρου) περιλαμβάνονται νομικά πρόσωπα κλπ εφόσον πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις ανεξάρτητα από την χώρα στην οποία έχουν την καταστατική τους έδρα (περ. α... περ. β...).

19. Περαιτέρω ειδική ρύθμιση για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο προβλέπεται (παρ. 2 περ. γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002) για α)τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, όπως ισχύει, β)τις πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων και γ)τις πλοιοκτήτριες εταιρείες που εκμισθώνουν ακίνητα στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Η εξαίρεση των παραπάνω δεν είναι γενική αλλά περιορίζεται μόνο στα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Την ίδια απαλλαγή απολαμβάνουν και οι πλοιοκτήτριες εταιρείες που

εκμισθώνουν ακίνητα σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις του α.ν.89/67, μόνο όμως για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τις τελευταίες αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους.

20. Στην δεύτερη κατηγορία εξαιρέσεων (παρ.3 άρθρου 15 του ν.3091/2002) περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων εταιρείες (προσωπικές και κεφαλαιουχικές) που έχουν έδρα στην Ελλάδα ή στην Ε.Ε. μπορούν να εξαιρεθούν από τον Ε.Φ.Α. εφόσον είτε έχουν ονομαστικές μετοχές που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα είτε δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές των εταιρειών οι οποίες συμμετέχουν σε αυτές και με την επιπρόσθετη προϋπόθεση τα φυσικά αυτά πρόσωπα να έχουν στην Ελλάδα αριθμό φορολογικού μητρώου. Σύμφωνα δε με την εισηγητική έκθεση του άρθρου 57 του ν.3842/2010 σκοπός της τελευταίας αυτής τροποποίησης είναι η υποχρέωση έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου να λειτουργήσει ως αντικίνητρο σε ενδεχόμενη αναληθή δήλωση περί των φυσικών προσώπων, πραγματικών φορέων των νομικών προσώπων που έχουν μέρος ή σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εν λόγω εταιρειών και να καταπολεμηθεί η πρακτική να δηλώνονται ως φυσικά πρόσωπα-φορείς νομικών προσώπων-άλλα από αυτά που πραγματικά είναι (αχυράνθρωποι, *nomimees*, *trustees*)...

21. Τέλος στην τρίτη κατηγορία εξαιρέσεων (παρ.4 άρθρου 15 του ν.3091/2002) περιλαμβάνονται εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε Τρίτη χώρα ..., έχουν ονομαστικές μετοχές, μερίδια ή μερίδες που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή γνωστοποιούν τα φυσικά πρόσωπα... και επιπλέον υπάρχει με την χώρα της έδρας τους σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης ...

22. Σημειώνεται ότι για την χορήγηση της απαλλαγής και της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 (ναυτιλιακές επιχειρήσεις κλπ) υποβάλλεται αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ξεχωριστά για κάθε ακίνητο. Σε αντίθεση όμως με άλλες περιπτώσεις εξαιρέσεων ειδικά στις ναυτιλιακές επιχειρήσεις προσκομίζονται στην αίτηση τα στοιχεία που ορίζει η ΠΟΛ 1056/2017 ... από τα οποία αποδεικνύεται η συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για την χορήγηση της εξαίρεσης. Με βάση αυτά διενεργείται μερικός φορολογικός έλεγχος από το γραφείο και αυτοψία στο ακίνητο για το οποίο ζητείται η απαλλαγή ώστε να διαπιστωθεί ότι πρόκειται για ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα και ιδιοχρησιμοποιηθεί το ακίνητο σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του νόμου και της άδειας εγκατάστασης της στην Ελλάδα.

23. Με τις ανωτέρω διατάξεις των νόμων 89/1967, 378/1968 και 27/1975 παρέχεται στις αλλοδαπές ναυτιλιακές εταιρείες που εγκαθιστούν γραφεία στην Ελλάδα απαλλαγή από κάθε φόρο που αφορά εισόδημα που αποκτούν από εργασίες ή παροχή υπηρεσιών και αφορούν βέβαια τις κατά τις αυτές διατάξεις επιτρεπτές δραστηριότητες τους στην Ελλάδα...

24. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης , αλλά και η κανονιστικώς δρώσα διοίκηση κατ' εξουσιοδότηση αυτού προκειμένου για την απαλλαγή από τον ΕΦΑ των ναυτιλιακών επιχειρήσεων απαιτούν και αρκούνται λαμβάνοντας υπόψη τους προδήλως και τις ειδικές ρυθμίσεις των α.ν. 89/1967, ν.27/1975 κλπ και τον σκοπό που αυτές εξυπηρετούν, στην συνδρομή και μόνο των ειδικώς και ρητώς προβλεπόμενων στην περίπτωση γ της παρ.2 του άρθρου 15 του προϋποθέσεων απαλλαγής χωρίς να προβλέπουν και την δυνατότητα απαλλαγής τους εφόσον

συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής του νόμου για κάποιες άλλες περιπτώσεις απαλλασσομένων προσώπων.

25. Οι παραπάνω (παρ.24) ειδικές και αυστηρού δικαίου προϋποθέσεις απαλλαγής των ναυτιλιακών επιχειρήσεων από τον ΕΦΑ προφανώς αποσκοπούν στην διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου από την διοίκηση για την διαπίστωση ότι δεν καταστρατηγούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις και ο σκοπός της εγκατάστασής τους στην Ελλάδα (ν.27/1975 κλπ).

26. Ενόψει του ως άνω σκοπού και της αρχής της ειδικότητας που διέπει τις απαλλακτικές φορολογικές διατάξεις, εφόσον ο νομοθέτης είχε την πρόθεση οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις κλπ να μπορούν να απαλλάσσονται για τα ακίνητά τους από τον ΕΦΑ και στην περίπτωση που δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της περίπτωσης γ της παρ.2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 αλλά κάποιας άλλης απαλλακτικής ρύθμισης του άρθρου αυτού, θα έπρεπε να το ορίσει ρητά.

27. Επομένως οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις κλπ πρέπει να υποβάλλουν σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις αίτηση ... για κάθε ακίνητο επί του οποίου έχουν εμπράγματο δικαίωμα εφόσον επικαλούνται στην συνδρομή των προϋποθέσεων απαλλαγής... Η Διοίκηση θα αποφασίσει με βάση τα εξατομικευθέντα με την αίτηση και μόνο στοιχεία αν το συγκεκριμένο ακίνητο απαλλάσσεται ή όχι από τον φόρο εφόσον κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου και αυτοψίας διαπιστώσει ότι συντρέχουν ή όχι (ανάλογα) οι προϋποθέσεις της οικείας ρύθμισης. Ακίνητα που δεν χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του α.ν. 89/1967 κλπ βαρύνονται με την καταβολή ΕΦΑ .Δηλαδή η φορολογική διοίκηση κατ' εφαρμογή αυτού του νομικού πλαισίου που διέπει τις απαλλαγές από τον ΕΦΑ των ακινήτων των ναυτιλιακών επιχειρήσεων δεν έχει υποχρέωση ούτε δυνατότητα να διερευνήσει και ενδεχομένως χορηγήσει απαλλαγή με βάση κάποια άλλη απαλλακτική ρύθμιση.

28. Με αφορμή και το προεκτεθέν παράδειγμα (παρ.3: η περίπτωση της προσφεύγουσας) και αν δεν δοθεί στο ερώτημα η προεκτεθείσα απάντηση (ο.π. παρ.27) υφίσταται κίνδυνος να επέλθει η ακόλουθη αποδοκιμαζόμενη από τον νόμο συνέπεια, ήτοι ακίνητα ναυτιλιακής επιχείρησης που δεν είναι δυνατό να εξαιρεθούν νόμιμα διότι το πρόσωπο στο οποίο ανήκουν δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περίπτωσης γ του άρθρου 2 του ν.3091/2002 να τυγχάνουν απαλλαγής προς όφελος του υποκείμενου στο φόρο προσώπου, βάσει κάποιας άλλης απαλλακτικής ρύθμισης. Υπό την έννοια αυτή περιγράφονται οι αυστηρού δικαίου διατάξεις αφενός των α.ν. 89/1967 κλπ εγκατάστασης αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για την ανάπτυξη των στις διατάξεις αυτές προβλεπομένων δραστηριοτήτων αφετέρου του ν.3091/2002 που εξαιρούν τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις από τον ΕΦΑ μόνο μετά από τον μερικό έλεγχο και αυτοψία διαπίστωση ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής του νόμου αυτού.

29. Του νόμου μη διακρίνοντας δεν επηρεάζεται η απάντηση στο ερώτημα σύμφωνα με την οποία οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν. 89/1967, όπως τροποποιήθηκε με σειρά νόμων εξαιρούνται από τον ΕΦΑ μόνο με βάση την διάταξη της περ' γ της παρ.2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητά τους έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασής τους στην Ελλάδα.

...

Απάντηση

32. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εξής:

α) Ως προς το (α) σκέλος του ερωτήματος ότι οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν.89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με σειρά νόμων εξαιρούνται από τον Ε.Φ.Α. μόνο με βάση την διάταξη της παρ.2 περ. γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

β) Ως προς το (β) σκέλος του ερωτήματος ότι η παραπάνω απάντηση δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι ορισμένα ακίνητα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων έχουν αγορασθεί πριν και ορισμένα μετά την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα.

γ).....».

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ανυπαρξίας παράβασης λόγω απαλλαγής αυτής βάσει των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 και παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτονται καθότι η προσφεύγουσα ως ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν.89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με σειρά νόμων, δύναται να εξαιρείται από τον Ε.Φ.Α. μόνο με βάση την διάταξη της παρ.2 περ. γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

Συνεπώς για το υπό κρίση έτος είχε υποχρέωση σε υποβολή δήλωσης Ε.Φ.Α και προκειμένου να τύχει της απαλλαγής της παρ.2 περ. γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002 όφειλε να τηρήσει την προβλεπόμενη διαδικασία υποβολής σχετικής αίτησης στην Δ.Ο.Υ. ώστε να εκδοθεί η σχετική απόφαση απαλλαγής η οποία αποτελεί και ένα από τα βασικά δικαιολογητικά τα οποία έπρεπε να συνοδεύουν της δήλωση ΕΦΑ του υπό κρίση έτους.

Η προσφεύγουσα πέραν των ισχυρισμών της ότι υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002, επικαλείται επίσης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι μπορεί να υπαχθεί και στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.2 περ. γ του ν.3091/2002 καθότι το εν λόγω ακίνητο κάλυπτε τις στεγαστικές ανάγκες του εκάστοτε νομίμου εκπροσώπου της και επίσης κατά το υπό κρίση έτος είχε τεθεί στην διάθεση των μεσιτικών γραφείων προκειμένου να πουληθεί και ότι σε κάθε περίπτωση κάλυπτε λειτουργικές της ανάγκες και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 15 παρ.2 περ. γ του ν.3091/2002, όπως προσφάτως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4646/2019 και οι οποίες έχουν εφαρμογή και στις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4646/2019 οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις απαλλάσσονται για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που παραχωρούν δωρεάν, σύμφωνα με την άδεια εγκατάστασής τους, σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για τις παραπάνω χρήσεις.

Επίσης με τις ανωτέρω Αποφάσεις η ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου αποδεικνύεται με τα εξής δικαιολογητικά:

«α3) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της επιχείρησης καθώς και βεβαιώσεις ενδεχόμενων μεταβολών, συνοδευόμενες από υπεύθυνη δήλωση με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν υφίσταται περαιτέρω μεταβολή.

α4) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (έντυπο Ε2) του οικονομικού έτους φορολογίας.

α5) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) του προηγούμενου έτους από το έτος φορολογίας και, σε περίπτωση μεταβολής της κατάστασης των ακινήτων την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, αντίγραφο της δήλωσης στοιχείων ακινήτων του έτους φορολογίας.

α6) Φωτοαντίγραφο της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών του οικονομικού έτους φορολογίας, των συγκεντρωτικών καταστάσεων του ασφαλιστικού φορέα ή κάθε άλλο πρόσφορο μέσο κρίνεται απαραίτητο προκειμένου να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο, για το οποίο η Εταιρεία αιτείται την απαλλαγή, ιδιοχρησιμοποιείται αποκλειστικώς ως γραφείο ή αποθήκη για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της.»

Η προσφεύγουσα ωστόσο όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αφενός δεν έχει έδρα (κύρια ή υποκαταστήματος) το υπό κρίση ακίνητο αλλά ως έδρα της έχει ένα ακίνητο επί της οδού Πραξιτέλους 192 στον Πειραιά αφετέρου δεν έχει δηλώσει το εν λόγω ακίνητο στο έντυπο Ε2.

Επίσης και από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία (σχετικά 19^α -ΠΙΝΑΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΗΘΗΚΕ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΩΝ 2003-2018) δεν διαπιστώνεται ότι κατά το υπό κρίση έτος το εν λόγω ακίνητο είχε τις παραπάνω συγκεκριμένες χρήσεις (γραφεία, αποθήκες και χώροι εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών) που ορίζει περιοριστικά και αποκλειστικά ο νόμος. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα για το υπό κρίση ακίνητο δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ειδικό φόρο ακινήτων για την 01.01.2012.

Επειδή για τον υπολογισμό του φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του Ν. 3091/2002, λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την **1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών (Ν.2961/2001) δηλαδή ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας όπου ισχύει το σύστημα αυτό, άλλως η αγοραία αξία.

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να ληφθεί υπόψη η αγοραία αξία του ακινήτου όπως αυτή έχει προσδιορισθεί με το υπ' αριθμ...../2016 αγοραπωλητήριο συμβόλαιο το 2016 στο οποίο αναφέρεται ως τίμημα πώλησης ποσό 300.000 ευρώ. Ωστόσο ως σαφώς αναφέρεται στις προαναφερθείσες διατάξεις για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται η αξία του ακινήτου κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας (εν προκειμένω 2012), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας να ληφθεί η αγοραία αξία του ακινήτου όπως προσδιορίσθηκε κατά την πώληση αυτού το έτος 2016 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ,

..... επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες
εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, **ΑΦΜ**
....., **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης
Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων για την 01.01.2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
Πλοίων.

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

Ειδικός φόρος ακινήτων την 01.01.2012

	ΠΟΣΟ
Διαφορά ειδικού φόρου ακινήτων	132.197,15
Πρόσθετοι φόροι βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017	135.581,40
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	267.778,55

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον
υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .