



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/04/2021
Αριθμός απόφασης: 1481

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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 (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
- ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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 04/12/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στην της, επί της οδού 3ος όροφος, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ:

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2015

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2016

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2017

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2018

προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ και κάθε άλλη πράξη επί της οποίας ερείδονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και ιδίως τις με αριθμ.,, και/2020 πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί των ακινήτων φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017 και 2018 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 04/12/2020 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 879.525,00 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 439.762,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.319.287,50 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 664.875,00 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 332.437,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **997.312,50 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 664.875,00 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 332.437,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **997.312,50 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 641.925,00 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 320.962,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **962.887,50 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/10/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ,
.....

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../...../2019 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ συνεπεία της με αριθμό πρωτ./2019 αίτησης της προσφεύγουσας για έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων προκειμένου να της επιστραφεί η εγγυητική επιστολή λόγω ανάκλησης της άδειας εγκατάστασης του γραφείου της στην Ελλάδα. Ειδικότερα η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί γραφείο της αλλοδαπής ναυτιλιακής εταιρείας που εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67 και 378/11968, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και όπως αναφέρεται στο **κεφ.5** της οικείας έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει την πλήρη κυριότητα στα παρακάτω ακίνητα:

«-με το υπ. αριθμ/1994 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου αγόρασε **οικόπεδο** στον δήμο επί της, επιφανείας 6.500 τ.μ. και -με το υπ. αριθμ./1998 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου αγόρασε δεύτερο **οικόπεδο** στον δήμο επί της επιφανείας 1.000 τ.μ.

Έτσι η ελεγχόμενη γίνεται ιδιοκτήτρια ενός ενιαίου πλέον οικοπέδου συνολικής εκτάσεως 7.500 τ.μ.».

Ως προς τα ανωτέρω ακίνητα η προσφεύγουσα έχει υποβάλλει τις με αριθμ...../2015,/2016,/2017 και την/2018 Δηλώσεις Ειδικού Φόρου Ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2015, 01.01.2016, 01.01.2017 και 01.01.2018, δηλώνοντας τα ως άνω ακίνητα στον πίνακα των απαλλασσόμενων ακινήτων χωρίς να υφίσταται αιτιολογία ως προς την απαλλαγή αυτών. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ως γραφείο στην Ελλάδα ναυτιλιακής επιχείρησης που έχει εγκατασταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.27/75 και έχει εμπράγματα δικαιώματα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο που βρίσκεται στην Ελλάδα, την 1-1-2015, 01-01-2016, 01-01-2017 και την 01-01-2018 δεν απαλλάσσεται από την καταβολή του Ειδικού Φόρου Ακινήτων διότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του νόμου 3091/2002, άρθρο 15 παρ. 2 περ. γ' απαλλάσσονται του φόρου οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις του Ν.27/75 που έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα για τα ακίνητα που έχουν στην κατοχή τους και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για τις λειτουργικές τους ανάγκες, στην προκειμένη περίπτωση δεν αποδείχθηκε η ιδιοχρησιμοποίησή του από την προσφεύγουσα καθώς πρόκειται για οικόπεδο και όχι κτίσμα γραφείου ή αποθήκης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθμ...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και τις σχετικές προσωρινές πράξεις ΕΦΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν του ανωτέρου σημειώματος διαπιστώσεων υπέβαλε το με αριθμ...../2020 υπόμνημά της με το οποίο ισχυρίστηκε την έλλειψη αιτιολογίας και την αβάσιμη κρίση της φορολογικής αρχής ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στο σημείωμα και ανέφερε κατά βάση ότι για την απαλλαγή της έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002, ήτοι ότι εμπίπτει στην περίπτωση της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης των οποίων οι μετοχές ανήκουν σε φυσικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια αυτού στην περίπτωση που πληρείται η διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002 ουδόλως χρειάζεται η εξέταση των προϋποθέσεων και άλλης παράλληλης εξαίρεσης, εν προκειμένω της ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου.

Ο έλεγχος απέρριψε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας διότι αποτελεί γραφείο ναυτιλιακής εταιρείας και βάσει της σχετικής διάταξης του άρθρου 15 παρ. 2 περ. γ' που ισχύει για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις του Ν.27/75, δεν απαλλάσσεται του φόρου καθώς δεν αποδεικνύεται η ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου. Ενώ ως προς τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν.3091/2002 η ελεγκτική αρχή αναφέρει ότι σύμφωνα με την γνωμοδότηση με αριθμό 22/2019 το ΝΣΚ γνωμοδότησε ομόφωνα ότι οι ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με το Α.Ν.89/1967 και με το άρθρο 25 του ν.27/1975 εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο ακινήτων μόνο με βάση την διάταξη της παρ.2 περ. γ του ν.3091/2002 και επίσης ο έλεγχος επικαλείται και την με αριθμ...../2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ...../2019 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και επικυρώθηκε η με αριθμ...../...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ φορολογικού έτους 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} Λόγος: *«Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του Ν.4174/2013».* Τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του Ν.4174/2013, αναφορικά με τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας καταλογιστικής της πράξης είναι αντίθετα στο άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος (κανόνας της βεβαιότητας του φόρου) και ως εκ τούτου δεν δύνανται να εφαρμοστούν.

2^{ος} Λόγος: *«Η ανυπαρξία της παράβασης».* Πεπλανημένα και παράνομα, εκδόθηκαν για τα κρινόμενα φορολογικά έτη (2015, 2016, 2017 και 2018) οι ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) καθώς η προσφεύγουσα υπήχθη νομίμως στην προβλεπόμενη στην παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3092/2002, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές χρήσεις 2015, 2016, 2017 και 2018, εξαίρεση από την επιβολή Ε.Φ.Α.

3^{ος} Λόγος: *«Η αναρμοδιότητα της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Πλοίων Πειραιά προς έκδοση εντολής ελέγχου για την κρινόμενη υπόθεση και διενέργεια της κρινόμενης ελεγκτικής διαδικασίας».* Συνεπεία της διακοπής δραστηριότητας «Υπηρεσίες διαχείρισης ποντοπόρων πλοίων» από την 31.12.2018, όπως προκύπτει από την από 28.3.2019 βεβαίωση μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου, αρμόδια για τη φορολόγηση των εισοδημάτων της προσφεύγουσας κατέστη η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) Φ.Α.Ε. Αθηνών.

4^{ος} Λόγος: *«Η νόμω αβάσιμη προδικασία του υπό κρίση καταλογισμού λόγω μη εξειδίκευσης του ειδικού φόρου ακινήτων στα είδη φορολογίας της οικείας εντολής ελέγχου.»* Στο είδος φορολογίας της οικείας εντολής ελέγχου δεν έχει ενσωματωθεί ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.3091/2002 (περί επιβολής ειδικού φόρου ακινήτων), ως εκ τούτου η εκδοθείσα εντολή ελέγχου δεν πληροί την κατά το Σύνταγμα αρχή της

βεβαιότητας του φόρου, η αναφορά στην εντολή ελέγχου λοιποί φόροι δεν θεραπεύουν την εν λόγω παράλειψη.

5^{ος} Λόγος: *«Ως προς τον υπό κρίση φορολογικό έλεγχο της ελεγκτικής φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις αυτού, όπως διατυπώνονται με την οικεία έκθεση ελέγχου.»*. Στην υπό κρίση περίπτωση ισχύει η προϋπόθεση απαλλαγής από τον οικείο φόρο, αφού το φυσικό πρόσωπο με ελληνικό Α.Φ.Μ. κατέχει τις μετοχές αποκαλύπτεται και ως ο πραγματικός τελικά δικαιούχος όλων των ενδιάμεσων σταδίων και φορέας του ακινήτου (περίπτωση 3 άρθρου 15 Ν.3091/2002). Παντελώς αυθαίρετα με την με αριθμ. 22/2019 Γνωμοδότηση το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε αντίθετα από τις σχετικές διατάξεις του ΕΦΑ καθώς η δυνατότητα υπαγωγής της προσφεύγουσας σε κάποια από τις ειδικά προβλεπόμενες διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 περιπτώσεις δεν αποκλείει ούτε και περιορίζει την δυνατότητα υπαγωγής της στην περίπτωση της γενικής απαλλαγής της παρ.3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002. Εν προκειμένω για τα υπό κρίση φορολογικά έτη μέτοχος του 100% των μετοχών της προσφεύγουσας είναι η κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία «.....» και ακολούθως ο μοναδικός μέτοχος της κυπριακής εταιρείας είναι φυσικό πρόσωπο, ήτοι ο ο οποίος έχει λάβει ΑΦΜ στην Ελλάδα.

6^{ος} Λόγος: *«Νόμω και ουσία αβάσιμος ο υπολογισμός και ο επί αυτού καταλογισμός ειδικού φόρου ακινήτων και πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, κατά παράβαση της διάταξης της παρ.2 του άρθρου 17 του Ν. 3091/2002»*. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη με αριθμό/2015,/2016,/2017 και/2018 19.5.2014 αρχικές Δηλώσεις Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων και το Φύλλο Υπολογισμού Αξίας, η αξία του ακινήτου κατά την κρινόμενη περίοδο ανερχόταν στο φορολογικό έτος 2015 σε 5.525.625 ευρώ, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στο ποσό των 4.186.875 ευρώ και στο φορολογικό έτος στο ποσό των 4.787.100 ευρώ ενώ ο επιβληθείς Ειδικός Φόρος Ακινήτων (15%) υπολογίστηκε επί αξίας ακινήτου 5.863.500 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015, 4.432.000,00 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και 4.279.500 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018. Επί δε του υπολογισθέντος ειδικού φόρου ακινήτων υπολογίστηκε και το πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013.

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, **οφείλει** να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή και περαιτέρω με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσβάλλονται μόνο

οι ΕΚΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΕΚΔΙΔΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ. Τέτοιες δεν αποτελούν οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ και το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ., οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους. Ως εκ τούτου στερούνται εκτελεστότητας και δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει την αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 63 του ΚΦΔ. Ωστόσο ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 χορηγηθείσας τοιαύτης άδειας, πρέπει να συνοδεύεται και από υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της επιχείρησης ότι ο αιτών αλλοδαπός ανήκει στο προσωπικό αυτής και εργάζεται αποκλειστικά δί' 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 στο άρθρο 3§3 της ΚΥΑ υπ' αριθμ. 3122.18/03/13 (ΦΕΚ Β 3263/2013) των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας & Αιγαίου, με θέμα 7 «Ρύθμιση λεπτομερειών που αφορούν στα απαιτούμενα δικαιολογητικά και τη διαδικασία για την εγκατάσταση

στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και υπαγωγή ημεδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων στις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α' 77)», αναφέρεται ότι: «Εφόσον η ενδιαφερόμενη αλλοδαπή ή ημεδαπή εταιρεία επιθυμεί την παύση λειτουργίας του γραφείου ή υποκαταστήματος στην Ελλάδα ή την ανάκληση της αδείας υπαγωγής αντίστοιχα, υποχρεούται να υποβάλει αίτημα συνοδευόμενο από σχετική απόφαση του αρμοδίου Οργάνου της κατ' αντιστοιχία των αναφερομένων στο άρθρο 1 παρ. 1γ και 2δ, στο οποίο θα ορίζεται επίσης εκπρόσωπος ή/και αντίκλητος και στοιχεία επικοινωνίας για τα θέματα ολοκλήρωσης του ελέγχου τήρησης των υποχρεώσεων και επιστροφής ή κατάπτωσης της εγγυητικής επιστολής, μετά την έκδοση της ανακλητικής απόφασης, με επισυναπτόμενη Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/86 αυτών για την αποδοχή του διορισμού τους. Η εταιρεία υποχρεούται να γνωστοποιήσει τα στοιχεία επικοινωνίας εκπροσώπου ή / και αντικλήτου, για τα παραπάνω αναφερόμενα θέματα, στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Οι εκ του νόμου και της εγκριτικής απόφασης υποχρεώσεις της εταιρείας για εισαγωγή κεφαλαίων σε συνάλλαγμα ή ευρώ και χρήση αυτών προς κάλυψη των εξόδων λειτουργίας του γραφείου προσμετρούνται μέχρι το χρόνο υποβολής της ανωτέρω αίτησης και η εταιρεία οφείλει να έχει καλύψει αυτές μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της ανακλητικής απόφασης.».

Επειδή στην στήλη 1 με αριθμ.12 της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.» αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:

- ως προς την αρμοδιότητα στην έκδοση εντολής ελέγχου:

Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων:

...

«5) Για υποθέσεις φορολογίας πλοίων, καθώς και λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλονται οι σχετικές δηλώσεις κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Εφόσον το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του φορολογουμένου είναι μεγαλύτερο των είκοσι εκατομμυρίων (20.000.000) ευρώ κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2012 ή σε επόμενο έτος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και στην περίπτωση της διακοπής εργασιών του φορολογουμένου.

6) Για φορολογουμένους που δεν υπέχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η δήλωση για τη φορολογία για την οποία διενεργείται ο έλεγχος και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

7) Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις που απαιτείται η διενέργεια μερικού ελέγχου, προκειμένου να πραγματοποιηθούν επιστροφές φόρων, τελών και εισφορών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβλήθηκε η σχετική δήλωση και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Σε περίπτωση που στον φορολογούμενο διενεργείται ήδη έλεγχος για την περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής από άλλη ελεγκτική υπηρεσία, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας αυτής.».

Β)Ως προς την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση υποβολής, πλην των δηλώσεων που περιλαμβάνονται στην περίπτωση 151 της παρούσας απόφασης.

6) Για τις επιχειρήσεις με κύρια δραστηριότητα την εκμετάλλευση ή διαχείριση πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία, για τα γραφεία ή υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 (Α' 77), για τις ημεδαπές επιχειρήσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 25 του ίδιου πιο πάνω νόμου, για τις ναυτιλιακές εταιρείες πλοίων αναψυχής, για τις ναυτικές εταιρείες του Ν. 959/1979 (Α' 192), για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται πλοία με σημαία Ε.Ε. και Ε.Ο.Χ., πλην της ελληνικής (άρθρο 26α του Ν. 27/1975), για τις διαχειρίστριες εταιρείες πλοίων με σημαία Ε.Ε. και Ε.Ο.Χ., πλην της ελληνικής (άρθρο 26α του Ν.27/1975), που έχουν την έδρα τους στον Νομό Αττικής, οποιοσδήποτε **υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά.».**

Επειδή εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εκδόθηκε η υπ. αριθμ./2019 Εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιώς συνεπεία της με αριθμό πρωτ./2019 αίτησής της λόγω ανάκλησης άδειας εγκατάστασης του γραφείου της στην Ελλάδα, προκειμένου να της επιστραφεί η εγγυητική επιστολή που είχε εκδοθεί στα πλαίσια εγκατάστασής της ως γραφείο αλλοδαπής ναυτιλιακής επιχείρησης.

Συγκεκριμένα ως προς την προσφεύγουσα αναφέρονται τα παρακάτω στοιχεία:

-με την υπ. αριθμ./1995 κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 213/ΤΑΠΣ /11-9-1995, εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα γραφείο της με έδρα, σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Ν. 89/67, Α.Ν. 378/1968, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν.27/1975, του άρθρου 4 Ν. 2234/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του Ν.2515/97 (ΦΕΚ 154Α'/97) και τη παρ.11 του άρθρου 11 του Ν. 2948/2001 (ΦΕΚ 242Α'/01) και με το άρθρο 4 του Ν.3752/2009 (ΦΕΚ 40Α'/4-3-2009).

- Η παραπάνω κοινή Υπουργική απόφαση τροποποιήθηκε με την/2010 κοινή Υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας και Θαλασσίων Υποθέσεων Νήσων & Αλιείας που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 61/Β /27-1-2011 ως προς την έδρα της

εταιρείας από σε και την επωνυμία από σε
για τα υπόλοιπα ισχύει η/1995 και
-με την υπ. αριθμ...../2018 Απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Νησιωτικής
Πολιτικής η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 6042/Β΄/31-12-2018 ανακλήθηκε η υπ. αριθμ.
...../1995 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ/1995 και/2011) με την οποία είχε
χορηγηθεί άδεια εγκατάστασης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Ν.378/68 και Ν.27/75,
Ν.814/78, Ν.2234/94, Ν.3752//09, Ν.4190/13 γραφείου της εταιρείας με έδρα
στην Κύπρο.

-Από το ηλεκτρονικό μητρώο της φορολογικής αρχής διαπιστώνεται ότι με την με αριθμό:/2019
μεταγραφή, η προσφεύγουσα μεταφέρθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ως offshore ακινήτων καθώς
με την από 28.3.2019 βεβαίωση μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου η προσφεύγουσα
προέβη στην υποβολή δήλωσης (στην έως τότε αρμόδια για τη φορολόγηση των εισοδημάτων της
Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά) περί διακοπής της με ημερομηνία έναρξης από 1.12.2008 δραστηριότητας με
περιγραφή «Υπηρεσίες Διαχείρισης Ποντοπόρων Πλοίων» με ημερομηνία διακοπής της εν λόγω
δραστηριότητας την 31.12.2018.

-Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης
Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε
καμία Δ.Ο.Υ. της χώρας. Ειδικότερα ως ναυτιλιακή Ν.27/75 από τις συνδυασμένες διατάξεις των
άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013, ορίσθηκε ότι όπως προβλέπεται από τις διατάξεις
της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές
οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με
βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική
Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται
ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών
επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975,
για τα οποία έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου
εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα (σχετ. το Δ12Β 1168995
ΕΞ2014/19.12.2014 έγγραφο, ΠΟΛ 1060/19-03-2015), δεδομένου ότι τα πιο πάνω πρόσωπα
απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του
ν. 27/1975.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η υπό κρίση εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν αιτήματος της
προσφεύγουσας για έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ως
αρμόδια για τον έλεγχο λειτουργίας των γραφείων αλλοδαπών ναυτιλιακών σε συνδυασμό με τις
σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης για τις διαδικασίες χορήγησης και ανάκλησης άδειας
εγκατάστασης, προκειμένου να της επιστραφεί η σχετική εγγυητική επιστολή που είχε δοθεί στα
πλαίσια της εγκατάστασής της. Κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου δεν είχε υποχρέωση
υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ενώ επίσης δεν είχε υποβληθεί σε καμία Δ.Ο.Υ.
σχετική δήλωση από την πλευρά της προσφεύγουσας, και τέλος η υπό κρίση δήλωση ειδικού φόρου
ακινήτων είχε υποβληθεί από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. Πλοίων η οποία ήταν και αρμόδια

σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 περ. γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002 για τον έλεγχο της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο ακινήτων. Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2018 δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ για το έτος 2017 έχει υποβάλλει δήλωση στην Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ.

Κατά ακολουθία των ανωτέρω σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β΄ 2743/4.8.2017) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. Πλοίων είχε αρμοδιότητα ελέγχου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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...

...

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.».

Επειδή στην εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση των παραγράφων 6 και 9 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 **Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1056/2017** ορίζεται:

Άρθρο 2

1. 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 ξένα 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.».

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 εγκατάστασής 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 στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 1206/28-09-2020 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 (Α' 330) για τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων - απαιτούμενα δικαιολογητικά και διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Άρθρο 2

Απαιτούμενα δικαιολογητικά για τη χορήγηση της απαλλαγής της περίπτωσης γ) της παραγράφου 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 εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα

που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που παραχωρούν δωρεάν, σύμφωνα με την άδεια εγκατάστασής τους σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για τις παραπάνω χρήσεις, απαιτείται να υποβάλλονται συνημμένα στην αίτηση της παραγράφου 6 του άρθρου 15 του ν. 3091/200, κατά περίπτωση τα ακόλουθα:

αα) 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, τον ν. 27/1975, τον ν. 814/1978 και τον ν.2234/1994, ή με την οποία πραγματοποιείται η υπαγωγή ελληνικής εταιρείας στις διατάξεις των ανωτέρω νόμων.

αβ) Για τις πλοιοκτήτριες εταιρείες, επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου εθνικότητας των πλοίων και, για πλοία που φέρουν ξένα σημαία, επίσημη μετάφρασή 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, 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, αποθήκη, χώρος εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της.

δ) Οικοδομική άδεια, βεβαίωση από δημόσια ή διοικητική αρχή ή άλλο δημόσιο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η χρήση του ακινήτου ως γραφείου, αποθήκης, χώρου εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της εταιρείας που αιτείται την απαλλαγή.

ε) Εφόσον η απαλλαγή ζητείται για ακίνητο που παραχωρούν δωρεάν σύμφωνα με την άδεια εγκατάστασής τους, σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για τις παραπάνω χρήσεις, εκτός από τα προαναφερόμενα δικαιολογητικά τόσο για τις παραχωρούσες όσο και για τις επιχειρήσεις που αποδέχονται την παραχώρηση, και τη σύμβαση/δήλωση δωρεάν παραχώρησης, υπογεγραμμένη από τους νόμιμους εκπροσώπους των δύο εταιρειών.

II. Για τη χορήγηση της απαλλαγής του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 για ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών, απαιτείται να υποβάλλονται συνημμένα στην αίτηση της παραγράφου 6 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 τα δικαιολογητικά της περίπτωσης αα) και των περιπτώσεων β), και γ) και δ) της προηγούμενης ενότητας I ως προς το μισθωτή, καθώς και φωτοαντίγραφο του κατατεθειμένου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μισθωτηρίου συμβολαίου ή απόδειξη υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση απαλλάσσεται του φόρου 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.

Επειδή το Νομικό Συμβούλιο με την με **αριθμ.22/2019 γνωμοδότησή** του ως προς το συγκεκριμένο θέμα γνωμοδότησε ως εξής:

«...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 όχηματα 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 προβλεπομένων 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 απαλλασσόμενων 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. ΗΥΡ

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 απορρίπτονται καθότι η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη αποτελεί ναυτιλιακή επιχείρηση που έχει εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν.89/1967, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με σειρά νόμων **και συνεπώς εξαιρείται από τον Ε.Φ.Α. μόνο με βάση την διάταξη της παρ.2 περ.γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002.**

Άλλωστε όπως αναφέρθηκε ανωτέρω οι 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). 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** (σχετική και η με αριθμ.1625/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας).

Επειδή εν προκειμένω ως αναφέρθηκε ανωτέρω και αναλύεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου αφενός η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής που ορίζονται στις διατάξεις της παρ.2γ του άρθρου 15 του ν.3091/2002 καθώς δεν έχει τηρήσει την προβλεπόμενη διαδικασία

υποβολής σχετικής αίτησης στην Δ.Ο.Υ. αφετέρου και σε κάθε περίπτωση οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις απαλλαγής δεν πληρούνται εν προκειμένω καθώς η διάταξη ως απαλλακτική, αναφέρεται περιοριστικά σε ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται 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 ενώ στην προκειμένη περίπτωση το ακίνητο (οικόπεδο) που κατέχει η προσφεύγουσα δεν ιδιοχρησιμοποιείται (η ίδια δηλώνει ως έδρα την οδός στον δήμο σε μισθωμένο ακίνητο - ως ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης με αρ. καταχώρησης ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ/2011 με διάρκεια ισχύος μέχρι 16-10-2023 ενώ το εν λόγω ακίνητο εμφανίζεται μόνο στην δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 χωρίς να έχει υποβληθεί και σχετική δήλωση εντύπου Ε2 για την τυχόν χρήση του ακινήτου).

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. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που εφαρμόζεται **ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων (ΑΠΑΑ)** και συνεπώς η φορολογητέα αξία έχει προσδιορισθεί αναλόγως από το **Ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα Περιουσιολογίου**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-10-2020 έκθεση μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες εμπειριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ:
-της υπ' αριθμ...../2020 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2015**

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2016

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2017

-της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2018

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

Φορολογικό έτος 2015

	ΠΟΣΟ
Διαφορά ειδικού φόρου ακινήτων	879.525,00
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ν.4174/2013	439.762,50
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.319.287,50

(ως η υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2015)

Φορολογικό έτος 2016

	ΠΟΣΟ
Διαφορά ειδικού φόρου ακινήτων	664.875,00
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ν.4174/2013	332.437,50
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	997.312,50

(ως η υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2016)

Φορολογικό έτος 2017

	ΠΟΣΟ
Διαφορά ειδικού φόρου ακινήτων	664.875,00
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ν.4174/2013	332.437,50
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	997.312,50

(ως η υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2017)

Φορολογικό έτος 2018

	ΠΟΣΟ
Διαφορά ειδικού φόρου ακινήτων	641.925,00
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ν.4174/2013	320.962,50
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	962.887,50

(ως η υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων της για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2018)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.