



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 06/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4482

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα υποκαταστήματος στην Ελλάδα στα επί της οδού, κατά: α) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, β) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και γ) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25/05/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικός φόρος ακινήτων για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013 ποσού 5.773,97 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 6.511,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.285,85 ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικός φόρος ακινήτων για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014 ποσού 5.773,97 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 6.928,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.702,73 ευρώ**.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικός φόρος ακινήτων για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2015 ποσού 5.773,97 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 6.928,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.702,73 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 25/05/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της με αριθμ. 1211/2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποιήθηκε έλεγχος, βάσει της με αριθμ./2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και εκδόθηκαν οι με αριθμ./2019,/2019 και/2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων για τα έτη 2013, 2014, 2015 αντίστοιχα.

Οι παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων εκδόθηκαν συνεπεία της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων (ν. 3091/2002) της

Δ.Ο.Υ. Χανίων. Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δηλώσεις Ε.Φ.Α. για το ακίνητο που είχε στην κυριότητά της (μία διώροφη οικία του 1923, εμβαδού ισογείου 36,56 τ.μ. και πρώτου ορόφου 32,12 τ.μ., συνολικό κτίσμα 68,68 τ.μ. σε οικόπεδο 36,56 τ.μ.) την 01/01/2013, 01/01/2014 και 01/01/2015, όπως όφειλε, καθόσον κρίθηκε ότι δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 15 παρ. 4 του ν. 3091/2002 περί απαλλαγής. Ειδικότερα ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις του νόμου και συνεπώς δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής του προβλεπόμενου φόρου 15% επί της αξίας των ακινήτων που ανήκουν σε αυτή την 01/01/2013, 01/01/2014 και 01/01/2015 και τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, διότι:

- Είναι αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτων, ήτοι νομική οντότητα της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε.

- Έχει εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα.

- Η έδρα της σύμφωνα με το καταστατικό της βρίσκεται στην Αγγλία και ανήκει σε δύο φυσικά πρόσωπα, τα οποία είναι οι μόνοι εταίροι της Ε.Π.Ε., αλλά τα φυσικά πρόσωπα αυτά δεν έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα κατά τα κρινόμενα έτη.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τον ειδικό φόρο ακινήτων, ο οποίος υπολογίστηκε λαμβάνοντας υπόψη την 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.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ./2020 ενδικοφανή προσφυγή κατά των παραπάνω πράξεων, τις οποίες η Υπηρεσία μας ακύρωσε, με την υπ' αριθμ. 1211/2020 απόφαση, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθώς όπως αναφέρεται στο σώμα της απόφασης: «.....ο έλεγχος δεν έλαβε θέση για τους προβληθέντες με το σημείωμα απόψεων ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η παραμικρή αιτιολογία αναφορικά με το λόγο που απορρίπτεται το σύνολο των ισχυρισμών της, με εξαίρεση εκείνον της παραγραφής. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές πως υφίσταται πλήρης στέρηση της εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος της στην προηγούμενη ακρόαση, το οποίο εξομοιώνεται με απαγορευμένη αποστέρηση του εν λόγω δικαιώματος της.....»

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Χανίων διενήργησε επανάληψη διαδικασίας βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με αριθμ./2021,/2021 και/2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για τα έτη 2013, 2014, 2015 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματός της στην προηγούμενη ακρόαση εν όψει της έλλειψης αντίκρουσης των περισσότερων εκ των προβληθέντων ισχυρισμών της από την ελεγκτική αρχή κατά την έκδοση των δια της παρούσης προσβαλλομένων οριστικών πράξεων, καθώς η έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει την παραμικρή αιτιολογία αναφορικά με το λόγο που απορρίπτονται οι περισσότεροι εκ

των ισχυρισμών που προέβαλε (με εξαίρεση τους λόγους εκείνους που αφορούν την παραγραφή, την υπέρβαση του χρόνου διενέργειας του ελέγχου και την απαλλαγή από τον ΕΦΑ λόγω έκδοσης οικοδομικής άδειας).

2. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο στο έτος 2013 ενόψει παρόδου της προβλεπόμενης στη νομοθεσία πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Στην περίπτωση του Ειδικού Φόρου Ακινήτων, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις καταλογισμού φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, η οποία εκκινεί από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης. Εν προκειμένω, και δεδομένου ότι η λήξη της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης ήταν, βάσει νόμου, η 20η Μαΐου 2013, η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εκκίνησε την 31η Δεκεμβρίου 2013 και ολοκληρώθηκε την 31η Δεκεμβρίου 2018.

3. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο στο έτος 2014 ενόψει παρόδου της προβλεπόμενης στη νομοθεσία πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, καθώς είναι σαφές ότι η παράταση του χρόνου παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που η ελεγκτική αρχή είχε προβεί στη νόμιμη διενέργεια του αρχικού ελέγχου. Εν προκειμένω, κατά τον αρχικό έλεγχο, η ελεγκτική αρχή είχε προβεί στη σύνταξη και έκδοση του αρχικού σημειώμα διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων χωρίς να υφίσταται προς τούτο ενεργή εντολή ελέγχου, καθώς η αρχικώς εκδοθείσα εντολή ελέγχου είχε λήξει, ενώ η νέα εντολή ελέγχου με χρονική διάρκεια από 31/12/2018 έως και 31/12/2023 έφερε ημερομηνία έκδοσης της τις 20/12/2019.

4. Ο υπό κρίση διενεργηθείς έλεγχος τυγχάνει ακυρωτέος και εν όψει της προφανούς παράβασης του ανώτατου επιτρεπόμενου χρόνου διάρκειας του, καθώς σύμφωνα με την από 02.05.2014 και υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 απόφαση ΓΓΔΕ, η οποία τυγχάνει υποχρεωτικώς εφαρμοστέα από τη Φορολογική Διοίκηση στο σύνολο των διενεργούμενων φορολογικών ελέγχων, ο χρόνος διενέργειας ενός φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να παρατείνεται πλέον των 12 μηνών από την αρχικώς τεθείσα ημερομηνία περάτωσης του. Η ανωτέρω πρόβλεψη, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η αρχική εντολή ελέγχου εξεδόθη στις 29.12.2016, οδηγεί αναπόφευκτα στο συμπέρασμα ότι η κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων το Δεκέμβριο 2019, ήτοι τρία έτη μετά την έναρξη του ελέγχου καθίσταται αυτοδικαίως άκυρη, ως πραγματοποιούμενη σε χρόνο που υπερβαίνει κατά πολύ τα οριζόμενα από την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 απόφαση ΓΓΔΕ όρια περάτωσης φορολογικού ελέγχου.

5. Η υπαγωγή της Εταιρείας στην εξαίρεση του αρ. 15 παρ. 3 περ. β του ν. 3091/2002. Η εν προκειμένω επαπειλούμενη επιβολή φόρου τυγχάνει αντίθετη προς (α) το σκοπό του νομοθέτη για τον οποίο προβλέφθηκε ο ΕΦΑ, καθώς και (β) προς την κατοχυρωμένη από την Ε.Ε. θεμελιώδη ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων.

6. Επιπλέον η εταιρεία τυγχάνει εν προκειμένω απαλλασσόμενη από τον ΕΦΑ κι επί τη βάση του άρθρου 15 παρ. 2 περ. β' του ν. 3091/2002, καθώς έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για τη διενέργεια εργασιών στο αγορασθέν ακίνητο, προκειμένου αυτό να χρησιμοποιηθεί ως τουριστικές κατοικίες. Η ελεγκτική αρχή λανθασμένα έκρινε ότι ο όρος της «αρχικής» οικοδομικής άδειας έχει την έννοια της «οικοδομικής άδειας ανοικοδόμησης κτηρίου», αποκλείοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την εταιρεία, της

οποίας η εκδοθείσα οικοδομική άδεια αφορούσε την επισκευή εγκαταλελειμμένου και ετοιμόρροπου κτηρίου, ενώ η έννοια της «αρχικής» οικοδομικής άδειας αναφέρεται στην πρώτη άδεια που εκδίδεται κάθε φορά (εξαιρουμένων των συμπληρωματικών) και όχι μόνο στην άδεια που εκδόθηκε αρχικά για την κατασκευή του κτηρίου.

7. Επικουρικώς, η ελεγκτική αρχή έσφαλε στον υπολογισμό των προσαυξήσεων για τα έτη 2014 και 2015, καθώς υπολογίστηκαν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 με ανώτατο προβλεπόμενο συντελεστή 120%, ενώ είναι υποχρεωτικός ο υπολογισμός βάσει των διατάξεων του εφαρμοζόμενου κατά τα υπό κρίση έτη ΚΦΔ (Ν. 4174/2013).

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται:

«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:

.....

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. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση **αρχικής οικοδομικής άδειας** και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

.....

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)

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.

.....

4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους, σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και **συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις**, εφόσον η καταστατική τους έδρα δεν βρίσκεται σε κράτη μη συνεργάσιμα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

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

.....

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 17 του ν. 3091/2002**, όπως ισχύει για τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:

«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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1093/14.6.2010** - 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 1

Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως

τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010, απαιτείται τα τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί απαλλαγών, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

.....

2. Περίπτωση β' παραγράφου 2 άρθρου 15

α1) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους (Φ-01.010, Φ-01.03, Ε5, Ε3 και Ε2) από την οποία να προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Εάν πρόκειται για εταιρεία που ανεγείρει κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που θα ιδιοχρησιμοποιηθούν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης:

β1) Επικυρωμένο αντίγραφο της αρχικής οικοδομικής άδειας.

β2) Φωτοτυπία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους (Φ-01.010, Φ-01.03, Ε5, Ε3 και Ε2), για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

β3) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της εταιρείας ή μεταβολής δραστηριότητας, από την οποία να προκύπτει η βιομηχανική ή τουριστική ή εμπορική δραστηριότητα, συνοδευόμενη από υπεύθυνη δήλωση με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν υφίσταται περαιτέρω μεταβολή. Επιπλέον, βεβαίωση μεταβολής από την οποία να προκύπτει ότι το ανεγειρόμενο κτήριο ή εγκατάσταση έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) της εταιρείας.

β4) Επικυρωμένο αντίγραφο της άδειας λειτουργίας ή εγκατάστασης, κατά περίπτωση ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας, η οποία να έχει εκδοθεί εντός χρονικού διαστήματος επτά ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

.....

5. Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις 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 εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους – Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές

μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που τυγχάνουν των απαλλαγών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που τυγχάνει της απαλλαγής. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1)

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1114/2011 με θέμα "Συμπλήρωση και τροποποίηση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1093/14-06-2010 σχετικά με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν . 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α') και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του Ν . 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66Α')":

«Η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 συμπληρώνεται και τροποποιείται και έχει ως εξής:

Άρθρο 1

Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν. 3943/2011, απαιτείται να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

.....

2. Περίπτωση β παραγράφου 2 άρθρου 15 α1) Φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους (Φ-01.010, Φ-01.03, Ε5, Ε3 και Ε2) από την οποία να προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα.

Εάν πρόκειται για εταιρεία που ανεγείρει κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που θα ιδιοχρησιμοποιηθούν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης:

β1) Βεβαίωση από την αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση οικοδομικών αδειών, από την οποία να προκύπτει ότι έχει κατατεθεί το σύνολο των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας καθώς και ο χρόνος κατάθεσης τους.

β2) Φωτοτυπία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος οικονομικού έτους (Φ-01.010, Φ-01.03, Ε5, Ε3 και Ε2), για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών για την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

β3) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της εταιρείας ή μεταβολής δραστηριότητας, από την οποία να προκύπτει η βιομηχανική ή τουριστική ή εμπορική δραστηριότητα, συνοδευόμενη από υπεύθυνη δήλωση με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν υφίσταται περαιτέρω μεταβολή. Επιπλέον, βεβαίωση μεταβολής από την οποία να προκύπτει ότι το ανεγειρόμενο κτήριο ή εγκατάσταση έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) της εταιρείας.

β4) Επικυρωμένο αντίγραφο της άδειας λειτουργίας ή εγκατάστασης, κατά περίπτωση ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας, η οποία να έχει εκδοθεί εντός χρονικού διαστήματος επτά ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών για την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

.....

6. Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις 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 εταιρεία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού ή του συστατικού εγγράφου της εταιρείας, κατά περίπτωση και σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, με τις τροποποιήσεις του, καθώς και βεβαίωση της εκάστοτε αρμόδιας αρχής του Κράτους – Μέλους έδρας της εταιρείας, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών που υπάγονται στις εξαιρέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που υπάγεται στην εξαίρεση. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, κατά περίπτωση.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1)

2) Τα εταιρικά μερίδια των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

.....

Άρθρο 2

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις διατάξεις περί εξαιρέσεων 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 είκοσι (20) ετών από το χρόνο φορολογίας και να τα επιδεικνύουν σε πιθανό φορολογικό έλεγχο, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με την περ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει, τα οποία συνυποβάλλουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά με τη δήλωση του ειδικού φόρου.

Τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, συμπεριλαμβανομένης και ενδεχόμενης παράτασης που δόθηκε για την υποβολή της δήλωσης αυτής. Στις δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, λόγω έκδοσης των δικαιολογητικών σε χρόνο μεταγενέστερο της ανωτέρω προθεσμίας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο ν. 2523/1997. Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που τα δικαιολογητικά τηρούνται στο αρχείο των νομικών προσώπων.

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 (Φ.Ε.Κ. 959Β).»

Επειδή επιπλέον στην πρόσφατη ΠΟΛ. 1056/2017 με θέμα “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”, ορίζεται:

«Άρθρο 1

Για την εξαίρεση από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 , 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν.3091/2002, απαιτείται να τηρούνται κατ' έτος από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, τα εξής δικαιολογητικά, ανά περίπτωση, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας και τα οποία θα πρέπει να επιδεικνύονται ή να προσκομίζονται στη φορολογική διοίκηση όποτε ζητηθούν:

.....

2. Περίπτωση β) παραγράφου 2 άρθρου 15

α) Για εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, φωτοαντίγραφο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του τρέχοντος φορολογικού έτους και των συνυποβαλλόμενων με αυτή δηλώσεων και εντύπων, από τα οποία προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας από την άσκηση εμπορικής, μεταποιητικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητας στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα.

Για τις ανάγκες του ειδικού φόρου:

α1) στα ακαθάριστα έσοδα δεν συνυπολογίζονται τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, όπως αυτά ορίζονται στα άρθρα 36, 37 και 38 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α').

α2) ως έσοδα από ακίνητα θεωρούνται αυτά τα οποία προέρχονται από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτων. Για τις ανάγκες του ειδικού φόρου δεν θεωρείται εισόδημα από ακίνητα το εισόδημα που προέρχεται από συμβάσεις μίσθωσης με παράλληλη παροχή υπηρεσιών, ενδεικτικά καθαριότητας, ασφάλειας, φύλαξης, όπως είναι δυνατόν να ισχύει σε εμπορικά κέντρα ή σε χώρους εκδηλώσεων.

α3) ιδιοχρησιμοποιούμενο θεωρείται το ακίνητο, το οποίο εν τοις πράγμασι χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του νομικού προσώπου, κυρίου ή επικαρπωτή του ακινήτου.

β) Για εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης:

β1) βεβαίωση από την αρμόδια για την έκδοση της οικοδομικής άδειας δημόσια υπηρεσία, από την οποία προκύπτει ότι έχει κατατεθεί το σύνολο των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την έκδοση **αρχικής οικοδομικής άδειας** καθώς και η ημερομηνία κατάθεσής τους.

β2) φωτοαντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των συνυποβαλλόμενων με αυτή δηλώσεων και εντύπων, για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών για την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

β3) φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης εργασιών της εταιρείας ή μεταβολής δραστηριότητας, από την οποία προκύπτει η βιομηχανική ή τουριστική ή εμπορική δραστηριότητα, συνοδευόμενη από υπεύθυνη δήλωση, με την οποία βεβαιώνεται ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί περαιτέρω μεταβολή αυτής. Επιπλέον, φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης μεταβολής, από την οποία προκύπτει ότι το ανεγερθέν κτίριο ή εγκατάσταση έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) της εταιρείας, αμέσως μετά την αποπεράτωσή του.

β4) φωτοαντίγραφο της άδειας λειτουργίας ή εγκατάστασης, κατά περίπτωση, ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας, η οποία πρέπει να έχει εκδοθεί εντός χρονικού διαστήματος επτά ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια υπηρεσία για την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

.....

6. Περιπτώσεις α), β) και γ) παραγράφου 3 άρθρου 15 και παραγράφου 4 του άρθρου 15

Για την εξαίρεση από την καταβολή του φόρου:Β) των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της περίπτωσης β) της παραγράφου 3 άρθρου 15, 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, τηρούνται και επιδεικνύονται ή προσκομίζονται κατά περίπτωση:

α) Πρωτότυπα ή επικυρωμένα αντίγραφα του συστατικού εγγράφου ή του καταστατικού και του βιβλίου μετόχων.

β) ι. Βεβαίωση οποιασδήποτε δημόσιας αρχής του κράτους έδρας της εταιρείας, από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των

εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται από το νόμο καταχώρηση των μετοχών σε μητρώο θεματοφύλακα, προσκομίζεται βεβαίωση αυτού.

Αποδεκτό για τη χορήγηση της εξαίρεσης δικαιολογητικό είναι οποιοδήποτε έγγραφο (βεβαίωση, πιστοποιητικό, απόσπασμα κ.λπ.) δημόσιας αρχής, από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Από το κείμενο των ανωτέρω δικαιολογητικών πρέπει να προκύπτουν τα στοιχεία των κατεχόντων τις ονομαστικές μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες των εταιρειών την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, έστω και αν η ημερομηνία αυτή δεν περιλαμβάνεται ρητά στο λεκτικό αυτών ή αν αυτό προκύπτει από μεταγενέστερο ή από περισσότερα του ενός δικαιολογητικά, τα οποία καλύπτουν την ημερομηνία αυτή.

ii. Εάν δεν υπάρχει τέτοια αρχή ή αν η αρχή που υπάρχει δεν εκδίδει τη βεβαίωση της ανωτέρω περίπτωσης i, υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας ή της κάθε εταιρείας, η οποία συμμετέχει στη σύνθεση της ιδιοκτήτριας εταιρείας, για τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες αυτών, καθώς και για το ότι δεν είναι δυνατή η έκδοση βεβαίωσης από δημόσια αρχή.

γ) Φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ή οποιοδήποτε άλλο φορολογικό έγγραφο, από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη Α.Φ.Μ. την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες.

.....

Άρθρο 3

1. Για δικαιολογητικά που αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα ότι προσκομίζονται επικυρωμένα, δεν απαιτείται επικύρωση, εφόσον έχουν δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην περίπτωση αυτή προσκομίζεται ή φυλάσσεται ανάλογα το αντίστοιχο φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

2. Για την εξαίρεση από την καταβολή του φόρου και τη χορήγηση των απαλλαγών απαιτείται να συμπίπτουν όλα τα στοιχεία που προκύπτουν από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις, από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά και από τα λοιπά αποδεικτικά έγγραφα.

3. Τα δικαιολογητικά τα οποία έχουν συνταχθεί σε άλλη, πλην της ελληνικής, γλώσσα, συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση.»

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

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του,

εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων φορολογικών περιόδων 2013, 2014 και 2015 τα οποία επιδόθηκαν στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας στις 10/03/2021, προκειμένου αυτή να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρινόμενη προσκόμισε μέσω της νόμιμης εκπροσώπου της στις 29/03/2021 το με αριθμ. πρωτ./2021 Σημείωμα Απόψεων (κατ' άρθρο 28 παρ. 1 ν.4174/2013), το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά τη σύνταξη της από 25/05/2021 σχετικής έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων. Στις σελίδες 18 έως 23 της παραπάνω έκθεσης αντικρούονται αναλυτικά τα όσα επικαλείται η προσφεύγουσα με τις απόψεις της και συνεπώς ο ισχυρισμός της περί μη αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματός της στην προηγούμενη ακρόαση,

εν όψει της έλλειψης αντίκρουσης των περισσότερων εκ των προβληθέντων ισχυρισμών της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 7 του ν. 3091/2002:

«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.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για το έτος 2013, ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

.....

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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση φόρου ειδικού φόρου επί των ακινήτων που κατείχε την 1/1/2013, κατά παράβαση της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του ν.3091/2002, και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων για το έτος 2013 έχει δεκαπενταετή διάρκεια, η οποία ξεκινά από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο στο έτος 2013 είναι παραγεγραμμένο, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά το έτος 2014, ισχύ έχει το άρθρο 36 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με τις οποίες:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, εν προκειμένω, το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων για το έτος 2014 δεν έχει παραγραφεί. Και αυτό διότι, η/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων, έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα στην προσφεύγουσα εταιρεία το έτος 2019, δηλαδή μέσα στην πενταετία που είχε δικαίωμα το δημόσιο για κοινοποίηση πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Στη συνέχεια, με την υπ' αριθμ. 1211/2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας, η παραπάνω πράξη ακυρώθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κλήσης προς ακρόαση πριν από την έκδοσή της, και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος που παραλείφθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων η υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για διενέργεια επανάληψης διαδικασίας, ώστε να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια και στη συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου επί ακινήτων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, έτους 2014. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε στις 25/05/2021, ήτοι εντός της προθεσμίας του ενός (1) έτους από την έκδοση της υπ' αριθμ. 1211/2020 απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμ. πρωτ./2020 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας.

Με βάση τα ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου το έτος 2014 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4174/2013:

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 23, 24 και 25 του ν. 4172/2013 ισχύει ότι:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

.....

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

.....

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται

.....»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 έγγραφο ορίζονται τα εξής:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1073/2018 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α’ 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται

ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.....»

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

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πείσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων η με αριθμ./2016 αρχική εντολή ελέγχου στις 2/12/2016 και διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2018. Στη συνέχεια εκδόθηκε η αριθμ./.../2019 εντολή με διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2023. Κατόπιν της με αριθμ. 1211/2020 απόφασης της Υπηρεσίας μας, η οποία όριζε να γίνει επανάληψη διαδικασίας του ελέγχου λόγω τυπικής πλημμέλειας, εκδόθηκε η με αριθμ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου με ελεγχόμενη περίοδο από 1/01/2013 έως 31/12/2015. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, σχετικά με τη προθεσμία που τέθηκε για τη δράση της φορολογικής αρχής με την αρχική εντολή ελέγχου (31/12/2018), αυτή είναι ενδεικτική, διότι δε χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική, ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ΣτΕ 483/2011 σκ. 7). Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμες, καθώς εκδόθηκαν εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής και τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ., ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας αυτών λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί υπαγωγής της στην εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 3 περ. β' του ν. 3091/2002, σύμφωνα με τις σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις, προϋπόθεση για την απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης είναι τα εταιρικά μερίδια να 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. Επιπλέον, σύμφωνα με τις εκδοθείσες διευκρινιστικές ΠΟΛ., τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εξαίρεση από τον ειδικό φόρο ακινήτων πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και να υφίσταται ΑΦΜ στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τα εταιρικά μερίδια, την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Εν προκειμένω, για τα δύο μέλη – φυσικά πρόσωπα της προσφεύγουσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, και εκδόθηκαν βεβαιώσεις απόδοσης ΑΦΜ από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων στις 18/11/2019, ήτοι μετά την έκδοση της με αριθμ./2016 αρχικής εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο έλαβε τον ΑΦΜ με τη με αριθμ./2019 δήλωση απόδοσης ΑΦΜ και η έλαβε τον ΑΦΜ με τη με αριθμ./2019 δήλωση αντίστοιχα. Συνεπώς κατά την 1η Ιανουαρίου των ετών φορολογίας 2014, 2015 και 2016 τα φυσικά πρόσωπα που κατείχαν τα εταιρικά μερίδια της προσφεύγουσας εταιρείας δεν είχαν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα, όπως απαιτείται για να υπαχθεί στην εξαίρεση της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3091/2002.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν υπάγεται ούτε στην εξαίρεση της παρ. 2 περ. β' του ν. 3091/2002, διότι προέβη στην κατάθεση δικαιολογητικών στην Υπηρεσία Δόμησης του Δήμου (αριθμ. αίτησης/2014) για επισκευή υπάρχουσας διώροφης οικοδομής και μετατροπή σε τουριστική κατοικία και **όχι για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας**, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρο 15 παρ. 2 περ. β' του ν.3091/2002 και τις σχετικές εκδοθείσες ΠΟΛ.

Επειδή, η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 των άρθρων 43, 50 82 και 83 και του άρθρου 95 παρ. 1 του Συντάγματος (Στε2987/1994 και 8272/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπάγεται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις του νόμου και δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής του προβλεπόμενου ειδικού ετήσιου φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας των ακινήτων που ανήκουν σε αυτήν την 1/1/2013, την 1/1/2014 και την 1/1/2015 και τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα. Συνεπώς, ορθά και σύννομα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις ειδικού φόρου ακινήτων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω επιβολή φόρου τυγχάνει αντίθετη προς το σκοπό του νομοθέτη για τον οποίο προβλέφθηκε ο ΕΦΑ, καθώς και

προς την κατοχυρωμένη από την Ε.Ε. θεμελιώδη ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς η εν λόγω κρίση δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/05/2021 έκθεση μερικού ελέγχου ειδικού φόρου ακινήτων ν. 3091/2002 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021 και/2021 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Α) Έτος 2013

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ε.Φ.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		38.493,14	38.493,14	38.493,14
ΦΟΡΟΣ		5.773,97	5.773,97	5.773,97
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		6.511,88	6.511,88	6.511,88
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	0,00	12.285,85	12.285,85	12.285,85
ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ				

Β) Έτος 2014

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ε.Φ.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		38.493,14	38.493,14	38.493,14
ΦΟΡΟΣ		5.773,97	5.773,97	5.773,97
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		6.928,76	6.928,76	6.928,76
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	0,00	12.702,73	12.702,73	12.702,73
ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ				

Γ) Έτος 2014

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ε.Φ.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		38.493,14	38.493,14	38.493,14
ΦΟΡΟΣ		5.773,97	5.773,97	5.773,97
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		6.928,76	6.928,76	6.928,76
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	0,00	12.702,73	12.702,73	12.702,73
ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ				

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.