



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

24-10-2014

Αριθμός απόφασης:

3307

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου (ΤΑΧ. Δ/ΝΣΗ ΕΛΛΑΔΟΣ: κατά της υπ' αρ. ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΩΝ του Προϊσταμένου, οικονομικού έτους 2003 (για ακίνητη περιουσία της 1.1.2003) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΩΝ του Προϊσταμένου, οικονομικού έτους 2003 (για ακίνητη περιουσία της 1.1.2003) της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΩΝ του Προϊσταμένου, οικονομικού έτους 2003 (για ακίνητη περιουσία της 1.1.2003), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος ειδικός φόρος ακινήτων ποσού 87.520,29 €, πλέον 105.024,35 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το, για τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-18 του ν. 3091/2002, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 του ν. 3193/2003, για τα ακίνητα τα οποία ήταν ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, την 1.1.2003.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) ο ισχυρισμός του ελέγχου σύμφωνα με τον οποίο η εταιρεία μας δεν ήταν ναυτιλιακών συμφερόντων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2003 έως 2009, εκτός από αβάσιμος είναι και νομικώς εσφαλμένος διότι, κατά τον νόμο, χρόνος συνδρομής αυτής της προϋπόθεσης είναι η χρονική περίοδος πριν το 2003 και όχι η περίοδος 2003-2009".
- 2) Η άρνηση να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο έγγραφα με την αιτιολογία ότι αυτά ήταν «ξενόγλωσσα», εκτός από το ότι παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης, αντίκειται και στο γράμμα του 16 του ν.4174/2013.
- 3) το ποσό το οποίο κατεβλήθη για την αγορά του ακινήτου κατά το έτος 1994 (102.025.481 δρχ.), προερχόταν από το τίμημα της αγοραπωλησίας του υπό ελληνική σημαία πλοίου της εταιρείας "", το οποίο η εταιρεία εκμεταλλευόταν για πάνω από μία δεκαετία, και το οποίο μεταβίβασε στις, αντί του ποσού των 15.000.000\$,
- 4) Διάρκεια υποχρέωσης μας για διαφύλαξη των βεβαιώσεων αγοράς συναλλάγματος για το ακίνητο που αγοράσθηκε το 1994. ούτε η εταιρεία μας ούτε και η τράπεζα είχαν διαφυλάξει αντίγραφα των βεβαιώσεων αγοράς συναλλάγματος έως τον χρόνο του ελέγχου, διότι η υποχρέωση για διαφύλαξη στοιχείων υφίσταται μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, ο οποίος για τη χρήση 1994 ήταν, κατόπιν παρατάσεων, η Συνεπώς, η θέση του ελέγχου, σύμφωνα με την οποία για έλεγχο που διεξάγεται το έτος 2014 είχαμε υποχρέωση διαφύλαξης στοιχείων του έτους 1994, είναι παράνομη.
- 5) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 οι βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος που προσκομίσθηκαν καλύπτουν το ποσό του πλειστηριάσματος, αλλά όχι την «αντικειμενική» αξία των ακινήτων.
- 6) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 καταβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτων επί της «αντικειμενικής» αξίας τους και όχι επί του ποσού του πλειστηριάσματος.
- 7) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 δεν αναφέρεται ο σκοπός της εισαγωγής/δραχμοποίησης στις προσκομισθείσες βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος.
- 8) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει η καταβολή του πλειστηριάσματος με το εισαχθέν συνάλλαγμα. '
- 9) Οι βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος που προσκομίσθηκαν για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του ποσού του πλειστηριάσματος και της «αντικειμενικής» αξίας των ακινήτων είναι μεταγενέστερες της προθεσμίας καταβολής του πλειστηριάσματος.
- 10) Ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι το εισαχθέν συνάλλαγμα για την αγορά των ακινήτων ήταν μεν ναυτιλιακό αλλά δεν ανήκε στην εταιρεία μας, διότι η εταιρεία μας δεν είχε καμία ναυτιλιακή δραστηριότητα.
- 11) Η επιβολή φόρου ακινήτων με συντελεστή 3% αντίκειται στο άρθρο 17 του Συντάγματος (δικαίωμα ιδιοκτησίας-απαγόρευση δήμευσης), το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (δικαίωμα ιδιοκτησίας-απαγόρευση δήμευσης), το άρθρο 17§1 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (δικαίωμα ιδιοκτησίας-απαγόρευση δήμευσης), καθώς και το άρθρο 4§§1 και 5 του Συντάγματος (φορολόγηση με βάση τη φοροδοτική ικανότητα), σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας.

12) η επιβολή φόρου ακινήτων με συντελεστή 3% παραβιάζει το άρθρο 5 του Συντάγματος (προστασία οικονομικής ελευθερίας), τις αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, όπως επίσης και την αρχή ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

13) η επιβολή ειδικού φόρου ακινήτων παραβιάζει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρο 63 ΣυνθΛΕΕ), δεδομένου ότι, σε αντίθεση με νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στην Ελλάδα ή την Ευρωπαϊκή Ένωση, η παράγραφος 4 του άρθρου 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 δεν παρέχει στην εταιρεία μας τη δυνατότητα εξαίρεσης από τον ειδικό φόρο ακινήτων, παρά το ότι οι μετοχές της κατέχονται από φυσικά πρόσωπα, την ταυτότητα των οποίων προσδιορίζει η φορολογική Αρχή.

14) η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί χωρίς την έκδοση σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά παράβαση των άρθρων 23, 25 και 26 του ν. 4174/2013, λαμβανομένου υπόψη και ότι η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου: α) δεν μας κοινοποιήθηκε και β) δεν έχει εκδοθεί από τον ΓΓΔΕ (ούτε κατ' εξουσιοδότηση του).

15) ανεξαρτήτως του προηγούμενου λόγου, η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, διότι η έκθεση ελέγχου και η σχετική πράξη επιβολής φόρου αφενός δεν υπογράφονται από όλους τους ελεγκτές στους οποίους ανατέθηκε ο έλεγχος και αφετέρου υπογράφεται από διαφορετικό επόπτη από αυτόν στον οποίο ανατέθηκε ο έλεγχος.

16) ο φορολογικός έλεγχος έχει διενεργηθεί αναρμοδίως διότι αρμόδιο όργανο στην περίπτωση μας ήταν η Δ.Ο.Υ., κατά το άρθρο 17§5 και 7 του ν. 3091/2002 (σε συνδυασμό με το άρθρο 66 του ν. 2238/1994), δεδομένου ότι η εταιρεία μας: α) δεν καταλαμβάνεται από την ΔΕΣ Α 1120302 ΕΞ 2013 που επικαλείται ο έλεγχος, και β) δεν είναι αλλοδαπή εταιρεία εκμετάλλευσης ακινήτων για την οποία δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο, κατά το άρθρο 34§1 περ. α' υποπερ. αα' του ν.4141/2013 (σε συνδυασμό με τη περ. γ' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου).

17) ανεξαρτήτως του προηγούμενου λόγου, η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί αναρμοδίως από τον προϊστάμενο του, αντί του ΓΓΔΕ, κατά παράβαση των άρθρων 30, 34 και 37 του ν. 4174/2013 και 9 του ν. 2690/1999.~

18) κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν. 4174/2013, μας κοινοποιήθηκε αντίγραφο, αντί πρωτότυπου, της προσβαλλόμενης πράξης, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος του νομότυπου της έκδοσης και υπογραφής της.

19) διότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να καταλογίσει φόρο έχει παραγραφεί, αφενός διότι η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διεξήχθη ο έλεγχος, εκδόθηκε μετά την 31/12/2013, μας επιδόθηκε εντός του 2014 και ο έλεγχος ξεκίνησε την και αφετέρου διότι οι νομοθετικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, κατά σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία, δεν καταλαμβάνουν την ένδικη χρήση.

20) ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2,5% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και είναι αδύνατο να καταβληθεί χωρίς την οικονομική καταστροφή της εταιρείας, η οποία πλέον δεν διαθέτει περιουσιακά στοιχεία.

21) διότι κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, μας επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου με συντελεστή 2,5% ανά μήνα, ήτοι 30% κατ'έτος (κατ' άρθρο 1 του ν. 2523/97), αντί της νεότερης και ελαφρύτερης κύρωσης με τη μορφή τόκου με επιτόκιο 8,76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν. 4174/2013 και την ΑΥΟΔΠΕΙΣ1198598 ΕΞ2013, ΦΕ Β 19/10.1.2014)

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "ο ισχυρισμός του ελέγχου σύμφωνα με τον οποίο η εταιρεία μας δεν ήταν ναυτιλιακών συμφερόντων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2003 έως 2009, εκτός από αβάσιμος είναι και νομικώς εσφαλμένος διότι, κατά τον νόμο, χρόνος συνδρομής αυτής της προϋπόθεσης είναι η χρονική περίοδος πριν το 2003 και όχι η περίοδος 2003-2009".

Επειδή, η προσφεύγουσα, είναι αλλοδαπή εταιρεία, (εξωχώρια εταιρεία (offshore)), όπως αποκαλείται κατά την ρητή διατύπωση - ορισμό της § 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, (μετά την συμπλήρωση με το άρθρο 5 § 7 Ν.3091/02), η οποία ιδρύθηκε στις, έχει δε συσταθεί σύμφωνα με τους όρους του άρθρου ... του Νόμου περί Εταιρειών της Δημοκρατίας της του έτους και έχει

έδρα στην (.....). Η, η οποία είναι η έδρα της προσφεύγουσας, περιλαμβάνεται σε εκείνες τις Χώρες που έχουν χαρακτηριστεί ενδεικτικά ως φορολογικοί παράδεισοι σύμφωνα με το DAFPE/CFA/FHP(2000)REV1/CONF έγγραφο του Ο.Ο.Σ.Α που έχει δημοσιευθεί στην υπ' αριθ. Πρωτ. 1021764/10217/Β0012 ΠΟΛ 1041/5/3/2003 και 1108437/2565/ΔΟΣ/15/11/2005 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Στην Ελλάδα, έκανε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ, στις ως αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα (αριθμός δήλωσης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002), 1. Εταιρείες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού.

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

α)....., β)....., 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. Επίσης εταιρείες για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές εταιρείες του α.ν. 89/1967 όπως ισχύει, αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους. **Επίσης εταιρείες που μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού ανήκουν σε ναυτιλιακά συμφέροντα για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2003, εφόσον τα χρήματα που έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα.**

δ).....

[Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ν. 3193/2003 και ισχύει από 01-01-2003, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ίδιου νόμου.]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1125/25-11-2003 (ΦΕΚ 1827 Β'/2003), " Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από τη καταβολή του ειδικού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 και τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3193/2003, απαιτείται να τηρούνται από τις εξαιρούμενες εταιρείες κατ' έτος φορολογίας: 1 , 2 , 3.....

4. Επικυρωμένο αντίγραφο της άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα και βεβαίωση από την αρμόδια δημόσια αρχή ότι δεν έχει ανακληθεί η άδεια εγκατάστασης, αν η εταιρεία είναι ναυτιλιακή και έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967.

5. Επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου εθνικότητας των πλοίων, αν πρόκειται για πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων.

6. Φωτοαντίγραφο του κατατεθειμένου στην οικεία Δ.Ο.Υ. μισθωτηρίου συμβολαίου και επικυρωμένο αντίγραφο της άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της μισθώτριας εταιρείας, καθώς και βεβαίωση από την αρμόδια Δημόσια Αρχή ότι δεν έχει ανακληθεί η άδεια αυτή, όταν η εταιρεία εκμισθώνει ακίνητο σε ναυτιλιακή επιχείρηση του Α.Ν. 89/1967.

7. Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδας για την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, με το οποίο έγινε η αγορά του ακινήτου ή του οικοπέδου, πράγμα το οποίο πρέπει να αναφέρεται και στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς, αν η εταιρεία ανήκει σε ναυτιλιακά συμφέροντα.

Σε περίπτωση που στη βεβαίωση της Τράπεζας αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά ακινήτου δεν απαιτείται να αναγράφεται τούτο και στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

Σε περίπτωση που στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο γίνεται μνεία του παραστατικού εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος, δεν απαιτείται και η βεβαίωση από την οικεία Τράπεζα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, από τα στοιχεία που κατέθεσε, δεν απέδειξε, ότι για τα χρήματα που εισήγαγε στην Ελλάδα, για την απόκτηση του ακινήτου της το, προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα, και για τα ακίνητα που αγόρασε το, παρότι οι βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος αναφέρουν ότι

πρόκειται για ναυτιλιακό συνάλλαγμα, η ΠΟΛ. 1125/2003 θέτει προϋποθέσεις για τις ναυτιλιακές και πλοιοκτήτριες εταιρείες, προκειμένου να ενταχθούν σε κάποια από τις παραπάνω εξαιρέσεις, πράγμα που η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδος στην οποία να αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά των ακινήτων της, ούτε στα μεταβιβαστικά συμβόλαια έχει γίνει μνεία του/ων παραστατικού/ών εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι είναι ναυτιλιακών συμφερόντων, και υπάγεται στις εξαιρέσεις από τον ειδικό φόρο ακινήτων σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 ν. 3091/2002, δεν ευσταθούν, γιατί δεν εξασφαλίζουν την απαλλαγή της από την καταβολή του Ε.Φ.Α, αφού η ΠΟΛ. 1125/2003 προσδιορίζει ρητά τα δικαιολογητικά που πρέπει να προσκομισθούν σε κάθε περίπτωση προκειμένου το νομικό πρόσωπο, κάτοχος ακινήτων όπως η προσφεύγουσα, πρέπει να εμπίπτει στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 15 περ. γ' της παρ. 2 του Ν. 3091/2002.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: " *Η άρνηση να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο έγγραφα με την αιτιολογία ότι αυτά ήταν «ξενόγλωσσα», εκτός από το ότι παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης, αντίκειται και στο γράμμα του 16 του ν.4174/2013*".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις: α) του άρθρου 172 του ΚΔΔ, "όλα τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα υποβάλλονται μαζί με μετάφραση, η οποία πρέπει να είναι επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο".

β) της παραγράφου 10 της ΠΟΛ 1125/2003, "τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται σε άλλη γλώσσα κράτους μέλους της Ε.Ε. πλην της Ελληνικής, απαιτείται να συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση",

γ) του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1093/2010, " τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται σε γλώσσα διαφορετική της Ελληνικής απαιτείται να συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση".

δ) του άρθρου 16 του Ν.-4174/2013, "Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου".

Επειδή, η προσφεύγουσα, προσκόμισε με την ενδικοφανή της προσφυγή, βάσει των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων, μεταφρασμένα ξενόγλωσσα δικαιολογητικά (καταστατικό της προσφεύγουσας, μνημόνιο συμφωνίας-πωλητήριο του πλοίου , πωλητήριο (εταιρική οντότητα) του πλοίου, πιστοποιητικό κατόχου μετοχών στην), αυτά γίνονται μεν δεκτά, πλην όμως δεν αίρουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι εμπίπτει στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 15 περ. γ' της παρ. 2 του Ν. 3091/2002.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: " *το ποσό το οποίο κατεβλήθη για την αγορά του ακινήτου κατά το έτος (102.025.481 δρχ.), προερχόταν από το τίμημα της αγοραπωλησίας του υπό ελληνική σημαία πλοίου της εταιρείας "*", το οποίο η εταιρεία εκμεταλλευσόταν για πάνω από μία δεκαετία, και το οποίο μεταβίβασε στις, αντί του ποσού των 15.000.000\$".

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πωλητήριο αστικού ακινήτου, αντικειμενικής αξίας 102.025.481 δρχ, της συμβολαιογράφου Αθηνών, προκύπτει -φύλλοΠώληση-Τίμημα-, ότι, "ολόκληρο το ποσό αυτό πλήρωσε σήμερα η αγοράστρια εταιρία με το νόμιμο εκπρόσωπο της και έλαβε ο εκπρόσωπος της πωλήτριας εταιρίας σε μετρητά που μετρήθηκαν πρότερον και εκτός της παρουσίας μου, όπως ενώπιον μου, δήλωσαν οι εκπρόσωποι των συμβαλλομένων εταιριών".

Επειδή, α) στο υπ' αριθμ. πωλητήριο αστικού ακινήτου, δεν αναφέρεται κάποιο παραστατικό εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος, βάσει του οποίου έγινε η αγορά του ακινήτου και ούτε προσκόμισε κάτι τέτοιο β) στην από βεβαίωση της τράπεζας, δεν αναφέρεται, εάν την ημερομηνία εξόφλησης του τιμήματος η προσφεύγουσα είχε υπόλοιπο ναυτιλιακού συναλλάγματος ή εάν αυτό χρησιμοποιήθηκε για άλλους σκοπούς, ούτε προκύπτει εάν η εκταμίευση του

ποσού για την εν λόγω αγορά του ακινήτου, έγινε από τον ως άνω λογαριασμό, αφού δεν προσκομίστηκε κάποιο νέο στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδος στην οποία να αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά του ακινήτου της, ούτε στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο γίνεται μνεία του/των παραστατικού/ών εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι το ακίνητο αγοράσθηκε με ναυτιλιακό συνάλλαγμα το οποίο εισήχθη στην Ελλάδα, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "*Διάρκεια υποχρέωσης μας για διαφύλαξη των βεβαιώσεων αγοράς συναλλάγματος για το ακίνητο που αγοράσθηκε το ούτε η εταιρεία μας ούτε και η τράπεζα, είχαν διαφυλάξει αντίγραφα των βεβαιώσεων αγοράς συναλλάγματος έως τον χρόνο του ελέγχου, διότι η υποχρέωση για διαφύλαξη στοιχείων υφίσταται μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, ο οποίος για τη χρήση 1994 ήταν, κατόπιν παρατάσεων, η 27-2-2005. Συνεπώς, η θέση του ελέγχου, σύμφωνα με την οποία για έλεγχο που διεξάγεται το έτος 2014 είχαμε υποχρέωση διαφύλαξης στοιχείων του έτους 1994, είναι παράνομη*".

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1093/14.6.2010 "Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις διατάξεις περί απαλλαγών των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, υποχρεούνται να φυλάσσουν τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης για χρονικό διάστημα είκοσι (20) ετών από το χρόνο φορολογίας και να τα επιδεικνύουν σε πιθανό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1265/16.12.2013 Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου.

§1 Ο Προϊστάμενος αφού αξιολογήσει τις υποθέσεις κληρονομιών, γονικών παροχών, δωρεών, μεταβιβάσεων, εμπορικών ελέγχων κ.λπ. καλείται να επιλέξει τις πλέον σοβαρές, όπως: α) , β) , γ)....., δ)....., ε)....., στ) Υποθέσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων του ν.3091/2002. ως προς τα δικαιολογητικά απαλλαγής.

5. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013 (ΦΕΚ 81Α'), από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1010/26-01-2005, Παράγραφοι 10 και 19. Χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (ισχύς από 14/12/2004).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, αντικαθίσταται μερικώς το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. και προσαρμόζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (Φόρος Εισοδήματος και Φ.Π.Α.) και πλέον πρέπει να διαφυλάσσονται στο μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής που ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Οι νέες διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. δεν αναφέρουν πλέον συγκεκριμένο χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία, αλλά συνδέουν τον χρόνο διαφύλαξης αυτών με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Μεταβατική διάταξη

Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παραγράφου 19 του κοινοποιούμενου άρθρου οι διατάξεις της παραγράφου 10 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται για τις χρήσεις για τις οποίες, μέχρι τη δημοσίευση του νόμου (14/12/2004), δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 17 § 5 του Ν. 3091/2002, "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, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, για την φορολογία Ε.Φ.Α ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου δεν είχε παρέλθει μέχρι και την έκδοση της εντολής ελέγχου (..... ημερομηνία εκδόσεως της υπ αριθμ. εντολής ελέγχου), και η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να διαφυλάξει τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την απαλλαγή της από την καταβολή του Ε.Φ.Α για τα ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01/01 κάθε ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, οι ισχυρισμοί της, περί του αντιθέτου δεν ευσταθούν, και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλλει δήλωση ΕΦΑ για τα ακίνητα τα οποία είχε στη κατοχή της την 1.1.2003, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής του δημοσίου για επιβολή φόρου παρατείνεται για δέκα πέντε έτη, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι: *"α) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 οι βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος που προσκομίσθηκαν καλύπτουν το ποσό του πλειστηριάσματος, αλλά όχι την «αντικειμενική» αξία των ακινήτων.*

β) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 καταβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτων επί της «αντικειμενικής» αξίας τους και όχι επί του ποσού του πλειστηριάσματος.

γ) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 δεν αναφέρεται ο σκοπός της εισαγωγής/δραχμοποίησης στις προσκομισθείσες βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος.

δ) Για τα ακίνητα που αγοράσθηκαν το έτος 1999 ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει η καταβολή του πλειστηριάσματος με το εισαχθέν συνάλλαγμα.

ε) Οι βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος που προσκομίσθηκαν για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ του ποσού του πλειστηριάσματος και της «αντικειμενικής» αξίας των ακινήτων είναι μεταγενέστερες της προθεσμίας καταβολής του πλειστηριάσματος."

Επειδή, από την αριθμ. Έκθεση Αναγκαστικού Πλειστηριασμού Ακινήτων καθώς και από την διόρθωση και επανάληψη της αριθμ. κατακυρωτικής έκθεσης ακινήτων, και από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, τελικά ο οφειλέτης των μεγάλων χρηματικών ποσών εξ αιτίας του οποίου διενεργήθηκε ο αναγκαστικός πλειστηριασμός, είναι το ίδιο πρόσωπο στο οποίο καταλήγουν τα ακίνητα του πλειστηριασμού, μέσω του επισπεύδοντος (.....) και της υπερθεματίστριας ".....", (προσφεύγουσα επιχείρηση ιδίων συμφερόντων με τον οφειλέτη), από την οποία τελικά μεταβιβάζονται τα εν λόγω ακίνητα το 2010, στον

Ειδικότερα, προκύπτουν, ότι:

α) οφειλέτης είναι ο, ο οποίος οφείλει μεγάλα χρηματικά ποσά προς την Τράπεζα, Ταμείο Εισπράξεως, κλπ.

β) επισπεύδουσα είναι η εταιρεία με την επωνυμία, της οποίας ο ως άνω οφειλέτης οφείλει το ποσό των 1.113.800 δρχ, και η οποία έχει τεθεί σε εκκαθάριση και σε διορισμό εκκαθαριστών στις ως η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, Φ.Ε.Κ.

γ) πρώτη εμφανιζόμενη για τον πλειστηριασμό των ακινήτων, η εταιρεία, η οποία είναι και η μοναδική υπερθεμάστρια (.... φύλλο της ως άνω έκθεσης ανγκ. Πλειστ.), στην οποία κατακυρώνονται τα ακίνητα στην τιμή της μοναδικής προσφοράς των 115.000.000 δρχ.

δ) η υπερθεμάστρια, δια μέσου της εκπροσώπου της, η οποία ενήργησε διά λογαριασμό και κατ'εντολή της, δήλωσε και ανέλαβε όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον νόμο και ότι θα καταβάλει το πλειστηριασμό το αργότερο μέσα σε δέκα πέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία του πλειστηριασμού (.....

.....), προθεσμία την οποία ζήτησε και έλαβε, αφού προηγουμένως κατέβαλε ως εγγύηση το ποσό των 38.500.000 δρχ. Επίσης, δήλωσε ότι γνωρίζει τις συνέπειες του Νόμου, αν δεν καταβληθεί το πλειστηριασμό, δήλωσε δε, η ίδια ως άνω υπερθεματιστής, όπως παρίσταται και εκπροσωπείται, αμέσως μετά την κατακύρωση, ότι πλειοδότησε δια την εταιρεία όπως αναφέρεται παραπάνω

Επειδή, στην αριθμ. Έκθεση Αναγκαστικού Πλειστηριασμού Ακινήτων, ως προς την εξόφληση του πλειστηριάσματος, αναφέρεται μόνο, ότι, η ενεργούσα δια την υπερθεμάστρια, κατέβαλλε το ποσό των 38.500.000 δρχ ως εγγύηση (η με αριθμ. τραπεζική επιταγή της - κατάσταση), και δεν γίνεται μνεία για την εξόφληση του υπολοίπου του πλειστηριάσματος, εν αντιθέσει με την αριθμ. διόρθωση και επανάληψη της αριθμ. κατακυρωτικής έκθεσης ακινήτων, όπου στο φύλλο αναφέρεται αόριστα, ότι, η οποία ενέκρινε την πλειοδοσία και μου κατέβαλε το τίμημα". Άλλοστε, στην ως άνω αναφερόμενη επιταγή, αλλά και στις υπόλοιπες προσκομισθείσες βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος που επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν αναφέρεται ο σκοπός δραχμοποίησης, δηλαδή, ότι αφορά αγορά ακινήτου όπως ρητά ορίζει, η ΠΟΛ 1125/2003.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, α) από την αριθμ. Έκθεση Αναγκαστικού Πλειστηριασμού Ακινήτων καθώς και από την διόρθωση και επανάληψη της αριθμ. κατακυρωτικής έκθεσης ακινήτων, δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης του τιμήματος, ούτε και γίνεται μνεία του/των παραστατικού/ών εισαγωγής συναλλάγματος και β) ούτε προσκόμισε Βεβαιώσεις από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδος στις οποίες να αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά των ακινήτων της, δεν συντρέχουν, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 15 παρ.2 περ. γ' του N.3091/2002, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο και πριν από την αντικατάσταση του άρθρου 15 με το άρθρο 57 παρ. 2 του N.3842/2010, η δε προσφεύγουσα, δεν υπάγεται στην επίμαχη εξαίρεση και συνεπώς είναι υπόχρεη στην καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, με βάση το άρθρο 15 παρ. 1 του N.3091/2002, και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι..

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης ότι η εισαγωγή συναλλάγματος μπορεί να γίνει οποτεδήποτε εντός του οικονομικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιείται η απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, δεν ευσταθεί και είναι αναπόδεικτος, γιατί, α) ως αναφέρει και η προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1113/2012, το ναυτιλιακό συνάλλαγμα έπρεπε να έχει εισαχθεί πριν την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου και το αργότερο μέχρι την ημερομηνία υπογραφής του, β) ως αναφέρεται στην αριθμ. Έκθεση Αναγκαστικού Πλειστηριασμού Ακινήτων, η υπερθεμάστρια, δια μέσου της εκπροσώπου της, η οποία ενήργησε διά λογαριασμό και κατ'εντολή της, δήλωσε και ανέλαβε όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον νόμο και ότι θα καταβάλει το πλειστηρίασμα το αργότερο μέσα σε δέκα πέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία του πλειστηριασμού (.....), ήτοι μέχρι, (σχετ και άρθρο 1004 ΚΠολΔ). Δηλαδή η υπερθεμάστρια, έπρεπε να καταβάλλει το υπόλοιπο του πλειστηριάσματος, το αργότερο μέχρι Εξάλλου βάσει του άρθρου 965 του ΚΠολΔ παρ 5 "Αν ο υπερθεματιστής δεν καταβάλει εμπροθέσμως το πλειστηριασμό, ο υπάλληλος του πλειστηριασμού οφείλει μέσα στις επόμενες δύο (2) εργάσιμες ημέρες να τον οχλήσει με εξώδικη πρόσκληση που επιδίδεται με δικαστικό επιμελητή. Αν ο υπερθεματιστής δεν καταβάλει το πλειστηριασμό μέσα στις επόμενες από την όχληση πέντε (5) εργάσιμες ημέρες, η κατακύρωση σε αυτόν ανατρέπεται, η εγγυοδοσία που έχει καταθέσει καταπίπτει, καλούνται δε.....", γ) Ο έλεγχος δεν έγινε για την κάλυψη τεκμηρίου αγοράς περιουσιακών στοιχείων μέσα στη χρήση, αλλά για την εξακρίβωση του πραγματικού γεγονότος, εάν δηλαδή έγινε η εν λόγω αγορά ακινήτων με τη εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και δ) ο έλεγχος αυτός πραγματοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του Ν. 3091/2002 και όχι με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: *"Ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι το εισαχθέν συνάλλαγμα για την αγορά των ακινήτων(που αποκτήθηκαν στη χρήση 1999) ήταν μεν ναυτιλιακό αλλά δεν ανήκε στην εταιρεία μας, διότι η εταιρεία μας δεν είχε καμία ναυτιλιακή δραστηριότητα".*

Επειδή, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις, όπως προαναφέρθηκαν, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδος στην οποία να αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά των ακινήτων της το έτος 1999, ούτε στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο γίνεται μνεία του/των παραστατικού/ών εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι τα ακίνητα αγοράσθηκαν με ναυτιλιακό συνάλλαγμα το οποίο εισήχθη στην Ελλάδα, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: " *Η επιβολή φόρου ακινήτων με συντελεστή 3% αντίκειται στο άρθρο 17 του Συντάγματος (δικαίωμα ιδιοκτησίας-απαγόρευση δήμευσης), το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (δικαίωμα ιδιοκτησίας-απαγόρευση δήμευσης), το άρθρο 17§1 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (δικαίωμα ιδιοκτησίας-απαγόρευση δήμευσης), καθώς και το άρθρο 4§§1 και 5 του Συντάγματος (φορολόγηση με βάση τη φοροδοτική ικανότητα), σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας.*

Επειδή, βάσει του άρθρου 17 του Συντάγματος:

Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.

****2.** Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης. Αν ζητηθεί απευθείας ο οριστικός προσδιορισμός της αποζημίωσης, λαμβάνεται υπόψη η αξία κατά το χρόνο της σχετικής συζήτησης στο δικαστήριο.....

Επειδή, βάσει του άρθρου 4 του Συντάγματος (Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα):

1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.

5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του ΠΡΩΤΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΕΣΔΑ (Κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 - ΦΕΚ 256/Α'): Άρθρον 1. - Προστασία της ιδιοκτησίας.

Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους.

Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του ΧΑΡΤΗ ΤΩΝ ΘΕΜΕΛΙΩΔΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ, Άρθρο 17 Δικαίωμα ιδιοκτησίας :

1. Κάθε πρόσωπο δικαιούται να είναι κύριος των νομίμως κτηθέντων αγαθών του, να τα χρησιμοποιεί, να τα διαθέτει και να τα κληροδοτεί. Κανείς δεν μπορεί να στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνον για λόγους δημοσίας ωφελείας, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλεια της. Η χρήση των αγαθών μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς από το νόμο, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς το γενικό συμφέρον.

Επειδή, οι παραπάνω διατάξεις αναφέρονται στο δικαίωμα και στην προστασία της ιδιοκτησίας, στην προκειμένη δε περίπτωση, δεν παραβιάζεται το δικαίωμα της ιδιοκτησίας με την επιβολή Ειδικού Φόρου στα Ακίνητα, ούτε η προσφεύγουσα στερείται της ιδιοκτησίας της, ούτε στερείται της περιουσίας της για λόγους δημοσίου συμφέροντος, η οποία έχει αποδειχθεί με προσήκοντα τρόπο, και υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο νόμο και έναντι δίκαιης και έγκαιρης αποζημίωσης για την απώλεια της.

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου», συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, ο οποίος δεν δύναται κατά την ρύθμιση ουσιαστών ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ανόμοιο, εισάγοντας εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός εάν η διαφορετική ρύθμιση δεν είναι αυθαίρετη, αλλά επιβάλλεται από λόγους γενικότερου κοινωνικού ή δημοσίου συμφέροντος, η συνδρομή του οποίου υπόκειται στον έλεγχο των δικαστηρίων (ΑΕΔ 3/2007).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συνchrónως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή - συνεισφορά - χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Από τα ως άνω, προκύπτει ότι ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "*η επιβολή φόρου ακινήτων με συντελεστή 3% παραβιάζει το άρθρο 5 του Συντάγματος (προστασία οικονομικής ελευθερίας), τις αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, όπως επίσης και την αρχή ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.*"

Επειδή, βάσει του άρθρου 5 του Συντάγματος:

1. Καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.

Επειδή, η αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται το διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του.

Επειδή, με την νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1508/2002), με την οποία σαφώς αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου. Σαφή διάκριση, εξάλλου της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πραγματοποιεί η ΣτΕ 412/1993: Πράγματι η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει το γενικότερο σεβασμό στις ήδη ισχύουσες νομικές πράξεις της πολιτείας

Επειδή, δεν παραβιάζονται, οι Αρχές της Ασφάλειας του Δικαίου, της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης και της οικονομικής ελευθερίας, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον, η φορολογούσα αρχή κατά την έκδοση της επίδικης με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί,

αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Στη προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου φύλλου (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Εξάλλου, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: *"η επιβολή ειδικού φόρου ακινήτων παραβιάζει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρο 63 Συνθήκης), δεδομένου ότι, σε αντίθεση με νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στην Ελλάδα ή την Ευρωπαϊκή Ένωση, η παράγραφος 4 του άρθρου 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 δεν παρέχει στην εταιρεία μας τη δυνατότητα εξαίρεσης από τον ειδικό φόρο ακινήτων, παρά το ότι οι μετοχές της κατέχονται από φυσικά πρόσωπα, την ταυτότητα των οποίων προσδιορίζει η φορολογική Αρχή"*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 (πρώην άρθρο 56 της ΣΕΚ) της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ορίζεται:

1. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.
2. Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις Πληρωμές μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών

Επειδή, δεν παραβιάζεται η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, γιατί η προσφεύγουσα, αν και εμπίπτει στις εξαιρέσεις από την επιβολή του ΕΦΑ του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, εντούτοις δεν πληρεί τις προϋποθέσεις και τη τήρηση των δικαιολογητικών που απαιτούνται κατ'έτος φορολογίας από την εξαίρεση αυτή, όπως ρητά ορίζει η ΠΟΛ 1125/2003.

Σημειώνεται, ότι, η ως άνω ΠΟΛ, δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου ούτε τροποποιεί τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν. 3193/2003. Δίνει οδηγίες στις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-18 του Ν. 3091/2002. Επίσης η ίδια εγκύκλιος διευκρινίζει τις προϋποθέσεις όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ΕΦΑ, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 και τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3193/2003.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: *"η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί χωρίς την έκδοση σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά παράβαση των άρθρων 23, 25 και 26 του ν. 4174/2013, λαμβανομένου υπόψη και ότι η υπ'αριθμ. εντολή ελέγχου: α) δεν μας κοινοποιήθηκε και β) δεν έχει εκδοθεί από τον ΓΓΔΕ (ούτε κατ' εξουσιοδότηση του)"*.

Επειδή, βάσει της με Αριθμ. πρωτ.: Δ6Α 1198349 ΕΞ 31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3368/31-12-2013) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»)

Άρθρο 1 Μεταβιβάζουμε τις κατωτέρω αρμοδιότητες, που προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως ισχύουν, στα παρακάτω όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, ως ακολούθως:

1..Αρμοδιότητα: Ορισμός του υπαλλήλου της υπηρεσίας που κοινοποιεί προς φορολογούμενο ή άλλο όργανο τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Εξουσιοδοτική διάταξη: παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης.

10.Αρμοδιότητα: Διενέργεια του ελέγχου της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013

Εξουσιοδοτική διάταξη: παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Υπάλληλος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης.

11.Αρμοδιότητα: Δυνατότητα λήψης ή πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, καθώς και στα λοιπά έγγραφα του φορολογουμένου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4174/2013 και κατάσχεσης αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου. Εξουσιοδοτική διάταξη: άρθρο 24 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Υπάλληλος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης.

12.Αρμοδιότητα: Συντονισμός του ελέγχου, που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013.

Εξουσιοδοτική διάταξη: Άρθρο 25 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος Υποδιεύθυνσης των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων και ο Προϊστάμενος των αρμόδιων Τμημάτων της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

13.Αρμοδιότητα: Εποπτεία του φορολογικού ελέγχου, που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013.

Εξουσιοδοτική διάταξη: Άρθρο 25 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Τμημάτων Ελέγχων των Δ.Ο.Υ., Ελέγχου των Ελεγκτικών Κέντρων και ο Προϊστάμενος των αρμόδιων Τμημάτων της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

14.Αρμοδιότητα: Διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013.

Εξουσιοδοτική διάταξη: Άρθρο 25 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Υπάλληλος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

15.Αρμοδιότητα: Έκδοση των πράξεων ελέγχου των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, αφού προηγουμένως έχουν συνταχθεί και υπογραφεί από τον ελεγκτή και προσυπογραφεί από τον Επόπτη και τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, όπου προβλέπεται.

Εξουσιοδοτική διάταξη: παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

16.Αρμοδιότητα: Έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Εξουσιοδοτική διάταξη: περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

52.Αρμοδιότητα: Έκδοση εντολής κοινοποίησης των πράξεων

Εξουσιοδοτική διάταξη: παρ.1 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων

53.Αρμοδιότητα: Έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων Εξουσιοδοτική

διάταξη: παρ.2 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων
Άρθρο 2

Εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε." τις κατωτέρω πράξεις που προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν, στα παρακάτω όργανα, ως ακολούθως:

18.Αρμοδιότητα: Την εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, με την οποία ορίζεται ο υπάλληλος που θα διενεργήσει τον έλεγχο που προβλέπεται στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013 Εξουσιοδοτική διάταξη: παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

19.Αρμοδιότητα: Την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Εξουσιοδοτική διάταξη: περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

20. Αρμοδιότητα: Την πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου. Εξουσιοδοτική

διάταξη: περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης

21. Αρμοδιότητα: Την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Εξουσιοδοτική διάταξη: άρθρο 37 του ν. 4174/2013

Αρμόδιο όργανο στο οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα: Ο Προϊστάμενος των Δ.Ο.Υ., των Ελεγκτικών Κέντρων και της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι ακυρωτέα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, γιατί, η αρμοδιότητα εντολής ελέγχου, ο συντονισμός, εποπτείας του ελέγχου και διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, έχει μεταβιβασθεί βάσει εξουσιοδοτικής διάταξης, στο καθ' ύλη αρμόδιο όργανο, βάσει των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Επειδή, ως νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρείας εμφανίζεται στο υποσύστημα του TAXIS, από την έναρξη εργασιών της επιχείρησης έως, η κ. με Α.Φ.Μ., και από τις έως και σήμερα εμφανίζεται ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας στο υποσύστημα TAXIS, ο κ. με Α.Φ.Μ.: όπως ορίστηκε με το υπ' αριθμόν ειδικό πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου Αθηνών, η φορολογούσα αρχή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, με τις αριθμ. πρωτ. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ προς τους ως άνω νόμιμους εκπροσώπους αντίστοιχα, και με την αριθμ. πρωτ. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ προς την προσφεύγουσα, γνωστοποίησε, ότι, η προσφεύγουσα έχει επιλεγεί για τακτικό φορολογικό έλεγχο, και προς τούτο εκδόθηκε η αριθμ. εντολή ελέγχου. Εξάλλου και αντίγραφο της εντολής ελέγχου έχει κοινοποιηθεί στη προσφεύγουσα, στις, με λήπτη τον κ. με ΑΔΤ Ως εκ τούτου οι λόγοι που επικαλείται η προσφεύγουσα είναι αβάσιμοι και πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: *"ανεξαρτήτως του προηγούμενου λόγου, η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013 και της υπ'αριθμ. εντολής ελέγχου, διότι η έκθεση ελέγχου και η σχετική πράξη επιβολής φόρου αφενός δεν υπογράφονται από όλους τους ελεγκτές στους οποίους ανατέθηκε ο έλεγχος και αφετέρου υπογράφεται από διαφορετικό επόπτη από αυτόν στον οποίο ανατέθηκε ο έλεγχος"*.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι ακυρωτέα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, γιατί, η αρμοδιότητα κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, έχει μεταβιβασθεί βάσει εξουσιοδοτικής διάταξης, στο καθ'ύλη αρμόδιο όργανο, βάσει των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Επειδή, βάσει του με αριθμ. πρωτ. (αρθ. Πρωτ. ΔΕΔ, εγγράφου του, η ορισθείσα για έλεγχο της προσφεύγουσας, μαζί με την υπογράφουσα την έκθεση ελέγχου και την επίδικη πράξη, υπάλληλος του, κ., κατά την περίοδο σύνταξης και οριστικοποίησης της έκθεσης ελέγχου, ήταν σε μακροχρόνια αναρρωτική άδεια λόγω κύησης. Επίσης μας γνωστοποιούν, ότι: α) αρχικά ορισθείς, με την αριθμ. εντολή ελέγχου, επόπτης ελέγχου, αντικαταστάθηκε με τον υπογράφοντα την επίδικη έκθεση ελέγχου και πράξη, βάσει της αριθμ. ημερήσιας διαταγής του Προϊσταμένου του β) με την έκδοση εντολών μέσω ELENXIS, ο αριθμός της εντολής ελέγχου για κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση παραμένει ο ίδιος για οποιοδήποτε τροποποίηση της εντολής ελέγχου.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: *"ο φορολογικός έλεγχος έχει διενεργηθεί αναρμοδίως διότι αρμόδιο όργανο στην περίπτωση μας ήταν η Δ.Ο.Υ., κατά το άρθρο 17§§5 και 7 του ν. 3091/2002 (σε συνδυασμό με το άρθρο 66 του ν. 2238/1994), δεδομένου ότι η εταιρεία μας: α) δεν καταλαμβάνεται από την ΔΕΣ Α 1120302 ΕΞ 2013 που επικαλείται ο έλεγχος, και β) δεν είναι αλλοδαπή"*

εταιρεία εκμετάλλευσης ακινήτων για την οποία δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο, κατά το άρθρο 34§1 περ. α' υποπερ. αα' του ν.4141/2013 (σε συνδυασμό με τη περ. γ' της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου)".

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α 81/5.4.2013) §1.α. Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ. ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας:

αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 (Α'203), όπως ισχύουν. Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β'342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίηση της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β'3007), των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί στο ΔΕΚ Αθηνών με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β' 2756), **καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων**, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "*ανεξαρτήτως του προηγούμενου λόγου, η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί αναρμοδίως από τον προϊστάμενο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, αντί του ΓΓΔΕ, κατά παράβαση των άρθρων 30, 34 και 37 του ν. 4174/2013 και 9 του ν. 2690/1999*".

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι ακυρωτέα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, γιατί, η αρμοδιότητα προσδιορισμού του φόρου, έκδοσης διορθωτικής πράξης προσδιορισμού του φόρου και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, έχει μεταβιβασθεί βάσει εξουσιοδοτικής διάταξης, στο καθ'ύλη αρμόδιο όργανο, βάσει των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "*κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν 4174/2013, μας κοινοποιήθηκε αντίγραφο, αντί πρωτότυπου, της προσβαλλόμενης πράξης, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος του νομότυπου της έκδοσης και υπογραφής της*".

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου είναι πιστά αντίγραφα των πρωτοτύπων, όπως βεβαιώνεται από την ελεγκτή υπάλληλο Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση δια τηλεομοιοτυπίας στην Υπηρεσία μας του πρωτοτύπου της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα (σχετ. το με αριθμ. πρωτ. (αρθ. Πρωτ. ΔΕΔ , έγγραφο του). Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της έκθεσης ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "*διότι το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να καταλογίσει φόρο έχει παραγραφεί, αφενός διότι η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας διεξήχθη ο έλεγχος, εκδόθηκε μετά την 31/12/2013, μας επιδόθηκε εντός του 2014 και ο έλεγχος ξεκίνησε την και αφετέρου διότι οι νομοθετικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, κατά σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία, δεν καταλαμβάνουν την ένδικη χρήση*".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05.04.2013) και τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 (ΦΕΚ 235 Α/01.11.2013) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων παρατείνεται για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 όπως ισχύει, εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως 31.12.2013.

Επειδή, έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου στις, και έχει γίνει γνωστοποίηση, ότι, η προσφεύγουσα έχει επιλεγεί για τακτικό φορολογικό έλεγχο, με κοινοποίηση προς τη προσφεύγουσα και προς τους νομίμους εκπροσώπους αυτής, την ίδια ημερομηνία, με τις αριθμ. πρωτ. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, είναι αναπόδεδεικτος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: *"ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 2,5% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και είναι αδύνατο να καταβληθεί χωρίς την οικονομική καταστροφή της εταιρείας, η οποία πλέον δεν διαθέτει περιουσιακά στοιχεία"*.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1, 4 Ν. 2523/97, ισχύς από 01.01.98

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:..... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάμισι τοις εκατό (3,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.» (1)

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 1, 2 του Ν. 3296/04, ισχύς από 01.01.2005

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:..... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

4 Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

Ν.2523/1997 Άρθρο 2 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 Ν. 3943/11).

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό (**120%**) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται (άρθρο 26 παρ. 1,2 Ν.3943/2011). *Ισχύς για πράξεις που εκδίδονται από 31/3/2011.*

Επειδή, βάσει της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, άρθρο 6 "Δικαίωμα στη χρήση και απονομή Δικαιοσύνης" - 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαια, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερόληπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βάσιμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και τον κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της

ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνατο να παραβιάση τα συμφέροντα της δικαιοσύνης.

2. Παν πρόσωπον κατηγορουμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.

3. Ειδικώτερον, πας κατηγορούμενος έχει δικαίωμα :

α) όπως πληροφορηθή, εν τη βραχυτέρα προθεσμία εις γλώσσαν την οποίαν εννοεί και εν λεπτομέρεια την φύσιν και τον λόγον της εναντίον του κατηγορίας.

β) όπως διαθέτη τον χρόνο και τας αναγκαίας ευκολίας προς προετοιμασίαν της υπερασπίσεως του.

γ) όπως υπεράσπιση ο ίδιος εαυτόν ή ανάθεση την υπεράσπισίν του εις συνήγορον της εκλογής του, εν ή δε περιπτώσει δεν διαθέτει τα μέσα να πλήρωση συνήγορον να τω παρασχεθή τοιούτος δωρεάν, όταν τούτο ενδείκνυται υπό του συμφέροντος της δικαιοσύνης.

δ) να εξέταση ή ζητήση όπως εξετασθώσιν οι μάρτυρες κατηγορίας και επιτυχή την πρόσκλησιν και εξέτασιν των μαρτύρων υπερασπίσεως υπό τους αυτούς όρους ως των μαρτύρων κατηγορίας,

ε) να τύχη δωρεάν παραστάσεως διερμηνέως, εάν δεν εννοεί ή δεν ομιλεί την χρησιμοποιουμένην εις το δικαστήριον γλώσσαν.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον, με το Ν. 2214/1994 (ΦΕΚ 75 Α') εισήχθη, μεταξύ άλλων, η αντικειμενικοποίηση των πρόσθετων φόρων που περιελήφθησαν στο άρθρο 86 του ακολουθήσαντος Ν. 2238/1994, ενώ με το Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) γενικεύθηκε η καθιέρωση του αντικειμενικού θεσμικού πλαισίου των κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία. Πλεονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι οι επιδιωκόμενοι από το νομοθέτη στόχοι, όπως αυτοί αναφέρονται στην εισηγητική έκθεση του νόμου (Βλ. εισηγητική έκθεση Ν. 2523/1997 υπό άρθρο 5 και του Ν. 2214/1994 υπό άρθρα 30-35, βλ. και Υπ. Οικ. 11125403/ΠΟΛ. 1317/2.12.1997), δηλαδή, η διαφάνεια, η σαφήνεια του συστήματος, η απλότητα και αποτελεσματικότητα, η εκλογίκευση και η διευκόλυνση μηχανογραφικής διαχείρισης των προστίμων, η αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών.

Η Ολομέλεια, με την υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση της, έκρινε, κατά πλειοψηφία, αντιθέτως προς την παραπεμπτική 3370/2008, τα ακόλουθα: «6. Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του Ν. 2214/1994 "Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ - 75Α) και από τις συζητήσεις στη Βουλή (Συνεδρίαση ΡΑ' της 19ης Απριλίου 1994, βλ. ιδίως σελ. 4259, 4341, 4355, 4382) επί του νόμου αυτού, κωδικοποίηση του οποίου έγινε με το Ν. 2238/1994, με τις διατάξεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 86 του τελευταίου νόμου εσκοπήθη αφενός μεν "η αντικειμενικοποίηση και απλοποίηση τους" με την επιβολή ποινών σταθερών σε ποσοστό, αφετέρου δε η "εκλογίκευση τους ανάλογα με τη βαρύτητα και τη σοβαρότητα καθεμιάς περιπτώσεως", με στόχο τη διαφάνεια και σαφήνεια του συστήματος, την αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών, οι οποίοι πλέον μπορούν να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, εν όψει σχετικών μειονεκτημάτων του προηγούμενου συστήματος. Στα πλαίσια αυτά, με τις ανωτέρω διατάξεις προβλέπεται¹ η εφαρμογή ενός σταθερού, πάντοτε, ποσοστού προσθέτου φόρου, ήτοι 2,5% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης υποβολής δηλώσεως, 100% επί υποβολής ανακριβούς δηλώσεως επί διαφοράς φόρου μέχρι 1.000.000 δραχμών και για το πέραν του 1.000.000 ποσό ανακρίβειας 150%, ενώ επί μη υποβολής δηλώσεως, η οποία αποτελεί βαρύτερη παράβαση σε σχέση με την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεως και την υποβολή ανακριβούς δηλώσεως, ποσοστού 200% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ή της μη υποβολής της δήλωσης. Εξάλλου, τα ως άνω ποσοστά προσθέτου φόρου συναρτώνται, ευλόγως άλλωστε, με το ποσό του οικείου φόρου επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου επί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, καθώς και με το ποσό του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ή της μη υποβολής της δήλωσης, ήτοι με μέγεθος αναγκαιώς συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 86 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, εν όψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση και τις συζητήσεις στη Βουλή (βλ. Ολομέλεια ΣτΕ 1666/2011, 2204-2224/2010), δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της

αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης, το δε προβλεπόμενο ειδικότερα για την παράβαση της μη υποβολής δηλώσεως για παρακρατούμενο φόρο (ως εν προκειμένω) σταθερό ποσοστό 400% επί του κυρίου φόρου, αυτοτελώς κρινόμενο, λαμβανομένου υπόψη ότι το αδίκημα της μη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου αποτελεί βαρύτερη παράβαση σε σχέση με τους λοιπούς (μη παρακρατούμενους) φόρους, αφού ουσιαστικά συνιστά υπεξαίρεση χρηματικού ποσού που τρίτος έχει καταβάλει για να αποδοθεί στο Δημόσιο, κινείται εντός των ορίων που χαράσσει η αρχή της αναλογικότητας. Άλλωστε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 5 του προαναφερθέντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων...». Η ΣτΕ 3474/2011 εφάρμοσε την καταργηθείσα από του χρόνου ενάρξεως της ισχύος του Ν. 2523/1997, διάταξη του άρθρου 86 του Ν. 2238/1994. Όμοιου περιεχομένου προς την εφαρμοσθείσα, εξ επόψεως τρόπου προσδιορισμού, όχι όμως και ύψους, των επιβλητέων πρόσθετων φόρων, είναι η ισχύουσα σήμερα διάταξη του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997. Υπό την ισχύ των διατάξεων του Ν. 2523/1997, οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του νόμου αυτού, αποτελούν τη μόνη κύρωση για τις παραβάσεις της φορολογίας εισοδήματος, αλλά και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, για τις οποίες προκύπτει ποσό φόρου (Τούτο προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 1, του δευτέρου εδαφίου της παραγρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και της παραγρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη της συρροής της επιβολής πρόσθετου φόρου και προστίμου του άρθρου 6 παρ. 1 του ίδιου νόμου).

Επειδή, σε αντιδιαστολή με τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, όσον αφορά το ύψος των φορολογικών κυρώσεων, αναφέρουμε ότι ο φόρος προέκυψε κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Φ.Α (Ν.3091/02), ο δε πρόσθετος φόρος κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων στη φορολογική νομοθεσία (Ν. 2523/97), ο οποίος καθιερώθηκε προκειμένου να ικανοποιηθεί το κοινό περί δικαίου αίσθημα και να καταπολεμηθεί η πολυνομία και η πολυπλοκότητα των επί μέρους διοικητικών και ποινικών κυρώσεων και να διευκολυνθεί το έργο των φορολογικών αρχών και των δικαστηρίων σχετικά με το φορολογικό δίκαιο. Όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας δεν μπορεί να τεθεί δεδομένου ότι και το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία καθώς και οι δικαστές υποχρεούνται να υπακούουν στους νόμους που θέτει η νομοθετική εξουσία και να τους εφαρμόζουν υπό την προϋπόθεση, ότι είναι σύμφωνοι με το Σύνταγμα.

Επειδή δεν παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς δεν υπάγονται οι διοικητικές κυρώσεις στο προστατευτικό πεδίο του αρ. 6 της ΕΣΔΑ διότι δεν αποτελούν «κατηγορία ποινικής φύσης». Είναι γνωστό και αδιαμφισβήτητο ότι οι διοικητικές κυρώσεις πάσης φύσεως (φορολογικές, τελωνειακές, κλπ) ανήκουν στην ύλη του διοικητικού δικαίου, επιβάλλονται με διοικητική διαδικασία και υπάγονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι: "διότι κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, μας επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου με συντελεστή 2,5% ανά μήνα, ήτοι 30% κατ' έτος (κατ' άρθρο 1 του ν. 2523/97), αντί της νεότερης και ελαφρύτερης κύρωσης με τη μορφή τόκου με επιτόκιο 8,76% κατ'έτος (κατά το άρθρο 53 του ν. 4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ1198598 ΕΞ2013, ΦΕ Β 19/10.1.2014)".

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 76 (έναρξη ισχύος του Νόμου) του Ν. 4174/2013, "Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Α **170/26-7-2013**), με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 67 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού".

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 53 με τις οποίες επιβάλλεται τόκος " Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας,.....", του Ν. 4174/2013 εφαρμόζονται από 26/07/2013 και μετά, δεν παραβιάζεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και η αρχή της χρηστής διοίκησης, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, γιατί η εν λόγω επίδικη προσβαλλόμενη ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, αφορά χρήση 2003, για την οποία ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2523/97, όπως ισχύουν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολο της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :

της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ οικ. έτους 2003, του προϊσταμένου του

Φορολογητέα αξία ακινήτων με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω η φορολογητέα αξία ακινήτων με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Φορολογητέα αξία ακινήτων βάσει δήλωσης	0,00
Φορολογητέα αξία ακινήτων βάσει φύλου ελέγχου	2.917.343,16
Φορολογητέα αξία ακινήτων βάσει της παρούσας εισήγησης	2.917.343,16

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	87.520,29
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	105.024,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	192.544,65

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 κοινοποίηση της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).