



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 05 / 02 / 2015

Αριθμός Απόφασης **466**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, κατά της υπ' αριθμ. / **21-10-2014 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. / **21-10-2014 αρνητική απάντηση** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 04/02/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, **η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 27/11/2012 η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμα την με αριθ. /27-11-2012 σχετική δήλωση ειδικού φόρου ακινήτων για ακίνητα που υπήρχαν την **1^η Ιανουαρίου 2008**, ήτοι τρία (3) αγροτεμάχια στο δημοτικό διαμέρισμα επιφάνειας 4.880,20 τμ έκαστο. Με το υπ' αριθ. /27-11-2012 διπλότυπο κατέβαλε τον σχετικό φόρο οποίος ανήλθε στο ποσό των 19.508,66 € (κύριος φόρος 12.586,23 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου 6.922,43 €).

Αμφισβητώντας την καταβολή του ως άνω φόρου και αιτούμενη την εξαίρεσή της από αυτόν, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ την με αριθ. πρωτ. /**17-07-2014 αίτηση επιστροφής** του καταβληθέντος ειδικού φόρου ακινήτων καθώς και την από 17/07/2014 ανακλητική δήλωση επισυνάπτοντας σχετικά δικαιολογητικά.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ με την με αριθμό πρωτοκόλλου /**21-10-2014** απάντησή του, **απέρριψε το ως άνω αίτημα** της προσφεύγουσας, επειδή δεν υφίσταντο οι προϋποθέσεις που ορίζει ο Ν.3091/2002, προκειμένου να απαλλαγεί από τον φόρο ακινήτων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της με αριθμ. πρωτ. /**21-1-2014 αρνητικής απάντησης** του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι στην απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, υπάρχει παντελής έλλειψη οποιασδήποτε αιτιολογίας
- ii. Ότι από 23/03/2007 και μετά, τις μετοχές της εταιρείας κατέχουν φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν ΑΦΜ στην Ελλάδα και προσκομίζει το καταστατικό και απόσπασμα από το βιβλίο μετόχων αυτής, από το οποίο προκύπτει ότι η μετοχική σύνθεσή της αποτελείται από φυσικά πρόσωπα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **15 του Ν. 3091/2002** [ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002], όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **15 του Ν.3193/2003** [ΦΕΚ Α' 266/20-11-2003] και ισχύει από 01.01.2003 σύμφωνα το άρθρο 22 του ίδιου νόμου, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι:

«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.

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 οι εξής κατηγορίες επιχειρήσεων, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α) ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν, 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, γ) προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν.

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 υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους.

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

Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου **17** του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «**1.** Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η **1^η 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 **1^η Ιανουαρίου** του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμό-

ζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001. 3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν: α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού. β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων. γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου, ... 6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2961/2001. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης. ...»

Στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 15 του από 28/12/2000 καταστατικού σύστασης της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι **η μετοχική σύνθεση αυτής αποτελείται από τρία νομικά πρόσωπα** (.....), έκαστο των οποίων κατέχει από 110 μετοχές αξίας 100 € εκάστης.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1125/25.11.2003 Α.Υ.Ο [ΦΕΚ Β' 1827/08.12.2003]**, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 8 του Ν.3091/2002, καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, και συγκεκριμένα «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 τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας **9**. Επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου ή του καταστατικού με τις τροποποιήσεις του κατά περίπτωση, σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, αν η εταιρεία δηλώνει τις ονομαστικές μετοχές της μέχρι φυσικού προσώπου ή τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκει το σύνολο των μεριδίων ή μερίδων της, καθώς και δήλωση με κάθε πρόσφορο τρόπο των φυσικών προσώπων των εταιρειών που συμμετέχουν. Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής, σε περίπτωση που το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών μεριδίων ή μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτή ανήκει σε: α. Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ..., β. Πιστωτικό Ίδρυμα ,..., γ. Θεσμικό επενδυτή,....».

Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ανέκαθεν πληρούσε σωρευτικά τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το άρθρο 15 § 3 του Ν. 3091/02, δεδομένου ότι αφενός είχε την καταστατική της έδρα σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (.....) και αφετέρου από το καταστατικό της αλλά και από το απόσπασμα του βιβλίου μετόχων-μετοχών, προκύπτει ότι οι μετοχές αυτής είναι από της συστάσεώς της ονομαστικές ανήκουσες αρχικώς τόσο κατά τα έτη 2003 έως 2007 εμμέσως (δια παρεμβολής ετέρων νομικών προσώπων) όσο και κατά τα έτη 2007 έως το 2012 απευθείας, σε φυσικά πρόσωπα.

Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται** γιατί εφόσον από το από 28/12/00 καταστατικό της προκύπτει ότι οι μέτοχοι **δεν είναι φυσικά αλλά νομικά πρόσωπα**, έπρεπε σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/2003 ΑΥΟ, να προσκομίσει είτε στον έλεγχο είτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, **επικυρωμένο αντίγραφο του μετοχολογίου**, σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Η προσφεύγουσα όμως, ουδέποτε **προσκόμισε τα οριζόμενα στην ανωτέρω Απόφαση απαραίτητα δικαιολογητικά**, αναφερόμενα στην 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο ακινήτων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 7** του **N. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994], ορίζεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 43** του **N. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα ...». Οι διατάξεις αυτές ερμηνεύτηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Υ.Ο Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30-12-2014 εγκύκλιος, από την οποία προκύπτει ότι «Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν»

Στην προκείμενη περίπτωση η δήλωση του ειδικού φόρου επί ακινήτων για τα ακίνητα που κατείχε η προσφεύγουσα την 01.01.2008, **έπρεπε να είχε υποβληθεί** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 6 του Ν. 3091/2002 μέχρι την **20/05/2008**, υπεβλήθη **εκπρόθεσμα** στις 27/11/2012, και **το δικαίωμα επιστροφής του φόρου έχει ήδη παραγραφεί**, δεδομένου ότι η αίτηση επιστροφής του φόρου υπεβλήθη την **17/07/2014**, ήτοι μετά την πάροδο τριετίας από την ημερομηνία που έπρεπε να υποβληθεί η εμπρόθεσμη δήλωση.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην με αριθμό πρωτ. /**21-10-2014** απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, υπάρχει παντελής έλλειψη οποιασδήποτε αιτιολογίας, απορρίπτεται, καθόσον στην εν λόγω απάντηση **γίνεται σαφής αναφορά των διατάξεων του Ν. 3091/2002 και της ΠΟΛ. 1125/25-11-2003 Α.Υ.Ο** και μεταξύ των άλλων αναφέρονται: «Από όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η αίτηση που υποβάλλατε για επιστροφή του φόρου, που προέκυψε μετά την εκκαθάριση των αρχικών δηλώσεων ειδικού φόρου επί των ακινήτων, που αφορά τα έτη 2008, 09, 10, 11 και 12, δεν μπορεί να ικανοποιηθεί, δεδομένου ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλατε, δεν μπορούν να εκκαθαριστούν αφού δεν πληρούν τις ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις του ν. 3091/2002 όπως ίσχυε μέχρι το έτος 2009, αλλά και όπως αντικαταστάθηκε με το ν. 3842/2010» και επομένως η εν λόγω απάντηση της ΔΟΥ είναι σαφής και πλήρως αιτιολογημένη.

Επειδή η απόδειξη των νομίμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή της προσφεύγουσας στις εξαιρέσεις του άρθρου 15 §§ 2, 3 και 4 του Ν. 3091/2002, βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται (άρθρο 15 § 5 Ν.3091/2002).

Επειδή τα έγγραφα που προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν είναι τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Ν. 3091/2002, προκειμένου η προσφεύγουσα να τύχει απαλλαγής του ειδικού φόρου ακινήτων.

Επειδή η αξίωση της προσφεύγουσας για επιστροφή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων που κατείχε την 01.01.2008, **έχει παραγραφεί**, δεδομένου ότι η αίτηση επιστροφής του φόρου υπεβλήθη την 17/07/2014, ήτοι μετά την πάροδο τριετίας από την καθορισμένη εκ του νόμου ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **12/11/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** στο σύνολό της και την επικύρωση της με αριθμό πρωτ.**/21-10-2014** αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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 κοινοποίησή 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).