



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **15/01/2018**

Αριθμός απόφασης: **405**

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με έδρα στο Λονδίνο και με διεύθυνση στην Ελλάδα στο Γαστούρι Καστελλάνοι Κέρκυρας, με φορολογική εκπρόσωπο στην Ελλάδα την, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κάτοικο Κέρκυρας, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		10/07/2017	18/07/2017	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2014 - 31/12/2014	22.209,92 €

2		10/07/2017	18/07/2017	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2015 - 31/12/2015	22.209,92 €
---	-------	------------	------------	------------------------	-------------------------	-------------

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 15.5.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 15.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./10.7.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΕΦΑ έτους 2014 ποσού 14.806,61 €, πλέον 7.403,31 € προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικού ποσού 22.209,92 €.

2) Με την υπ' αριθμ./10.7.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΕΦΑ έτους 2015 ποσού 14.806,61 €, πλέον 7.403,31 € προστίμου λόγω μη υποβολής δήλωσης, ήτοι συνολικού ποσού 22.209,92 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των δύο ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας έκδοσης των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου.

2.) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας επιβολής του φόρου.

3.) Πλημμελής αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων ως τυπικό και ουσιαστικό στοιχείο έκδοσης πράξης.

4.) Δικαίωμα ακρόασης.

5.) Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του ν. 3091/2002

6.) Η επιβολή προστίμου αντιβαίνει την αρχή της αναλογικότητας.

7.) Επίκληση εφαρμογής ευμενέστερης διάταξης της ισχύουσας νομοθεσίας.

8.) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης ενώπιον του φορολογουμένου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του νομικού προσώπου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «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 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. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής [...] του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή [...] του φορολογούμενου. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) [...], β) [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι τόσο οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις όσο και η συμπροσβαλλόμενη με αυτές ως συνιστώσα την αιτιολογία τους από 15.5.2017 οικεία έκθεση ελέγχου εκδόθηκαν μετά την πάροδο της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 παρ. 2 ν. 4174/2013 προθεσμίας του ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων της από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (05.04.2017), συνεπώς κατά

παράβαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας (έκδοσης των αποτελεσμάτων) του φορολογικού ελέγχου, και για το λόγο αυτό είναι ακυρωτέες. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων) δεν ορίζουν ότι και η οικεία έκθεση ελέγχου πρέπει να εκδοθεί εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου επί του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, πάντως η ανωτέρω τεθείσα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων) προθεσμία του ενός μηνός για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν είναι αποκλειστική, αλλά ενδεικτική, και ως εκ τούτου δε δεσμεύει τα όργανα της Διοίκησης, αλλά ούτε και επιφέρει ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Εξάλλου, β) στη συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προβάλλει ότι υπέστη κάποια βλάβη από τη μη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εντός της ως άνω προθεσμίας του ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεών του επί του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, αλλά ούτε και προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα ή από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης βλάβη του που να οφείλεται στο γεγονός αυτό. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν για τα έτη 2014-2015 και συγκεκριμένα κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «**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 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε για τα έτη 2014-2015 και συγκεκριμένα κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογίας), συνεπώς α) κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2014 είναι η 01.01.2014 και β) κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2015 είναι η 01.01.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): «**Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους [...] κυριότητας [...] 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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51Α παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): «**Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα**, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. α' περ. α'-γ', εδ. β'-δ', 4, 5 και 8 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): «3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, **εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:** α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Ανώνυμες εταιρείες, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες, οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον **δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν** και με την προϋπόθεση ότι **τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.** δ) [...]. ε) [...]. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση [...]. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω α', β' και γ' περιπτώσεων κατέχουν ή διαχειρίζονται πιστωτικά ιδρύματα [...]. **Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχει ή διαχειρίζεται νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα**, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, **να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου.** [...]. 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**. 6. [...]. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1-5 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): «1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου. 2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών. 3. **Μη συνεργάσιμα κράτη** είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά. 4. **Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών** ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής: α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει και εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής. β) Προστίθενται τα κράτη που: αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1^η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης. γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1^η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17^{ης} Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των συμβαλλόμενων μερών. 5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη **εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1^η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους**. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευση του.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1279/29.12.2015 (ΦΕΚ Β' 2905/31.12.2015) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών: «Τα μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 65), για το έτος **2015** είναι τα εξής: α/α 1 [...]. 21. **Νήσοι Μάρσαλ – Marshall Islands.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014/4.3.2014 (ΦΕΚ Β' 570/7.3.2014) απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών: «Τα μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παρ.1 του άρθρου 65), για το έτος **2014** είναι τα εξής: α/α 1 [...]. 16. **Νήσοι Μάρσαλ – Marshall Islands.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1053151 ΕΞ 2013/26.3.2013 (ΦΕΚ Β' 807/8.4.2013) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών: «Ως μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος **2013**, ορίζονται τα αναφερόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1011408 ΕΞ 2012/20.01.2012 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 106/01-02-2012).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1011408 ΕΞ 2012/20.1.2012 (ΦΕΚ Β' 106/1.2.2012) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών: «Καθορίζουμε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος **2012** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51 Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει, με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ως ακολούθως: α/α 1 [...]. 26. **Νήσοι Μάρσαλ – Marshall Islands.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1279/29.12.2015 (ΦΕΚ Β' 2905/31.12.2015) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2015), **κατά την 01.01.2015 στα μη συνεργάσιμα κράτη περιλαμβάνονταν οι Νήσοι Μάρσαλ**, και μάλιστα σταθερά και αδιαλείπτως τουλάχιστον ήδη από το 2012.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014/4.3.2014 (ΦΕΚ Β' 570/7.3.2014) απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2014), **κατά την 01.01.2014 στα μη συνεργάσιμα κράτη περιλαμβάνονταν οι Νήσοι Μάρσαλ**, και μάλιστα σταθερά και αδιαλείπτως τουλάχιστον ήδη από το 2012.

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2866/2017 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης), «...όπως προκύπτει από τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, για την απαλλαγή των εταιριών περιορισμένης ευθύνης με καταστατική έδρα στην Ελλάδα ή άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ενώσεως από τον ειδικό φόρο ακινήτων **απαιτείται η συνδρομή σωρευτικών των προϋποθέσεων και των δύο προπαρατεθεισών διατάξεων 3 και 4 του άρθρου 15**, ήτοι να δηλώνονται τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν τα εταιρικά μερίδια αυτών ή στα οποία ανήκουν οι εταιρίες ή οι νομικές οντότητες οι οποίες συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στην Ε.Π.Ε. (με τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο τρίτο και τέταρτο από το τέλος εδάφιο της παρ. 3), τα φυσικά αυτά πρόσωπα να

έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα και, επιπλέον, στην περίπτωση που οι συμμετέχουσες εταιρίες έχουν έδρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, να υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με την χώρα της έδρας τους. Η πρόσθετη αυτή απαίτηση δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι, αποβλέπουμε στην ανταλλαγή πληροφοριών προς εξακρίβωση και έλεγχο της ταυτότητας των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στις υποκείμενες στον φόρο εταιρίες, παρίσταται πρόσφορη και αναγκαία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το ν. 3091/2002 σκοπού δημοσίου συμφέροντος καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και δεν είναι δυσανάλογη προς τον ως άνω ειδικότερο σκοπό της διακριβώσεως της αληθείας των υποβαλλομένων δηλώσεων στην περίπτωση που οι συμμετέχουσες στην υποκειμένη στον φόρο εταιρίες κλπ έχουν έδρα εκτός της ΕΕ, αφού πληροφορίες σχετικά με το πραγματικό ιδιοκτησιακό καθεστώς αυτών δεν είναι δυνατόν να συλλεγούν παρά μόνον μέσω διαδικασιών αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων φορολογικών αρχών των εμπλεκόμενων κρατών [...].»

Επειδή, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. α' περ. β' ν. 3091/2002 εξαιρείται της υποχρέωσης καταβολής ΕΦΑ, δεδομένου ότι το σύνολο των εταιρικών μεριδίων της, που έχει τη μορφή ΕΠΕ, ανήκει από 23.3.2012 σε κάτοικο Κύπρου, η οποία είναι η μοναδική εταίρος των εταιρειών και, οι οποίες από την εν λόγω ημερομηνία είναι οι μοναδικοί εταίροι της, και έχει ΑΦΜ στην Ελλάδα, γεγονότα τα οποία αποδεικνύονται από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα, συνεπώς απαλλάσσεται του ΕΦΑ, ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του αν η προσφεύγουσα υπάγεται στην περ. β' ή στην περ. γ' των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. α' ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα), **κρίσιμη πάντως σε κάθε περίπτωση εν προκειμένω είναι η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. δ' ν. 3091/2002 σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002** (πρβλ. και υπ' αριθμ. 2866/2017 απόφαση (5μ., ομόφωνα) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (κυρίως σκέψη 6, αλλά και σκέψεις 7 και 8, της απόφασης)), όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα), από τις οποίες συνάγεται σαφώς ότι σε περίπτωση που τις μετοχές (ονομαστικές) / εταιρικά μερίδια / εταιρικές μερίδες της αλλοδαπής εταιρείας με καταστατική έδρα σε άλλη (ήτοι εκτός της Ελλάδας) χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εν προκειμένω της προσφεύγουσας, που έχει έδρα σύμφωνα με το καταστατικό της στο Ηνωμένο Βασίλειο), που έχει εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα), τις / τα / τις κατέχουν εταιρείες με καταστατική έδρα σε τρίτη (ήτοι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης) χώρα (όπως εν προκειμένω, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι εταιρείες και, που, όπως προκύπτει σαφώς από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς έγγραφα, είχαν κατά την 30.1.2012 (ημερομηνία σύστασής τους) την καταστατική τους έδρα στις Νήσους Μάρσαλ και δεν την

μετέβαλαν τουλάχιστον μέχρι την 27.9.2016 (αφού δεν προσκομίζεται κάποιο αποδεικτικό στοιχείο/έγγραφο περί μεταβολής της), και συνεπώς είχαν την καταστατική τους έδρα στις Νήσους Μάρσαλ και κατά την 01.01.2014 και κατά την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα)), **απαιτείται**, προκειμένου να χορηγηθεί «απαλλαγή» (σύμφωνα με τη διατύπωση της ως άνω εφαρμοστέας εν προκειμένω διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. δ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα)) από τον ΕΦΑ, **να μη βρίσκεται η καταστατική έδρα των τελευταίων αυτών εταιρειών σε μη συνεργάσιμα κράτη** (κατά τους ορισμούς του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν. 4172/2013)· **πλην όμως**, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014/4.3.2014 (ΦΕΚ Β' 570/7.3.2014) απόφαση του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2014), και υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1279/29.12.2015 (ΦΕΚ Β' 2905/31.12.2015) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2015), **οι Νήσοι Μάρσαλ περιλαμβάνονταν στα μη συνεργάσιμα κράτη τόσο κατά την 01.01.2014 όσο και κατά την 01.01.2015**, και μάλιστα σταθερά και αδιαλείπτως τουλάχιστον ήδη από το 2012, **ως εκ τούτου δεν πληρούνταν**, ούτε κατά την ως άνω κρίσιμη ημερομηνία για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2014 (01.01.2014, ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ έτους 2014) ούτε κατά την ως άνω κρίσιμη ημερομηνία για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2015 (01.01.2015, ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ έτους 2015), **όλες οι κατά νόμον απαραίτητες προϋποθέσεις**, προκειμένου να τύχει η προσφεύγουσα της προαναφερθείσας «απαλλαγής» (σύμφωνα με τη διατύπωση της ως άνω εφαρμοστέας εν προκειμένω διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. δ' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα)) από τον ΕΦΑ για τα εν λόγω δύο έτη (2014-2015) και συνεπώς ορθά κατά τούτο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ΕΦΑ για τα έτη αυτά, αφού τόσο κατά την 01.01.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ για το υπό κρίση έτος 2014) όσο και κατά την 01.01.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ για το υπό κρίση έτος 2015) η προσφεύγουσα ήταν κανονικά υπόχρεη σε ΕΦΑ για έκαστο των εν λόγω ετών, αντίστοιχα, και δεν εξαιρούνταν ούτε και απαλλασσόταν κατά κανένα τρόπο από το φόρο αυτό. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο **δεύτερος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1-2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β'-δ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 διατάξεις του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], 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) [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 (ΦΕΚ Β' 959/30.6.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών: «*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 [...], απαιτείται τα τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις [...], τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας: 1. [...]. 5 (6). Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15. α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, [...]. 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 1^η 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 [...] 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 [...]. 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) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών [...]. 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. 3) Οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιρειών ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε διαφορετική περίπτωση να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες που συμμετέχουν στις προσωπικές εταιρείες. [...]. 6. [...].»

Επειδή, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι α) από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 17 παρ. 1-2 ν. 2690/1999, 64 ν. 4174/2013 και 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι, δεδομένου ότι η αιτιολογία αποτελεί στοιχείο τυπικό των καταλογιστικών πράξεων, η μη αναφορά και ανάπτυξη εν προκειμένω, επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων, των λόγων, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου, και του τρόπου, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, καθώς επίσης και η παράλειψη της Διοίκησης να συμπεριλάβει στις εφαρμοστέες διατάξεις την εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 3 περ. β' ν. 3091/2002, καθιστά πλημμελή την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων ως αόριστη, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να διαγνωσθεί η νομιμότητα των διαπιστωθεισών παραβάσεων και κατ' επέκταση των προσβαλλόμενων πράξεων και να μην μπορεί η ίδια να αμυνθεί κατ' αυτών, η δε παράθεση επί του σώματος των καταλογιστικών πράξεων μόνο των εφαρμοστέων διατάξεων χωρίς υπαγωγή της υπό κρίση περίπτωσης στις διατάξεις του νόμου δεν αρκεί για να θεραπεύσει την πλημμέλεια αυτή, γι' αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές και β) η συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση μερικού ελέγχου περιλαμβάνει εσφαλμένα και πλημμελώς αιτιολογημένα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η αρμόδια φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των προστίμων, στερείται με άλλα λόγια της απαιτούμενης κατά νόμον ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, αφού δεν αρκεί, κατά τη γνώμη της, η κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 5 περ. β' της ΠΟΛ.1093/2010 αναφορά της Φορολογικής Διοίκησης (στη σελ. 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου) στις προϋποθέσεις χορήγησης απαλλαγής από ΕΦΑ και ειδικότερα στην υποχρέωση ύπαρξης σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης της έδρας των εταιρειών που συμμετέχουν στην ίδια, γιατί βα) ο ν. 3091/2002, όπως ισχύει σήμερα, αλλά και κατά τα υπό κρίση έτη 2014-2015, δεν προβλέπει ρητά τα όσα ισχυρίζεται η Διοίκηση και μάλιστα ββ) η άποψη της Διοίκησης υπό τη μορφή εγκυκλίου ουδόλως δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση και τους φορολογούμενους και πάντως δεν υπερισχύει της φορολογικής νομοθεσίας, βγ) η εξαίρεσή της από τον ΕΦΑ βάσει του άρθρου 15 παρ. 3 περ. β' ν. 3091/2002 δεν υπόκειται σε λοιπές προϋποθέσεις και βδ) εσφαλμένα, κατά τρόπο αόριστο, η Φορολογική Διοίκηση την καθιστά

υπόχρεη για ΕΦΑ, παραλείποντας τα στοιχεία που συνηγορούν υπέρ της εξαίρεσής της, και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί και στις δύο προσβαλλόμενες πράξεις, στην πρώτη τους σελίδα, γίνεται ρητά παραπομπή στην από 15.5.2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 3091/2002 του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπου στις μεν σελίδες 19-20 περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του καταλογισθέντος-οφειλόμενου ΕΦΑ ανά έτος, στις δε σελίδες 2-4 (Ενότητες Α.1.-Α.4.) και 10-12 (Ενότητες Α.5.5.-Α.5.6.) παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του καταλογισθέντος-οφειλόμενου ΕΦΑ ανά έτος. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των σελίδων 2-4, 10-12 και 19-20 αντίστοιχα της από 15.5.2017 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 3091/2002 του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ προκύπτουν σαφώς τόσο οι λόγοι, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του καταλογισθέντος-οφειλόμενου ΕΦΑ ανά έτος, όσο και ο τρόπος υπολογισμού του συνολικού καταλογισθέντος-οφειλόμενου ΕΦΑ, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτών, μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων (αντίθεσής τους στις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 64 ν. 4174/2013, 17 παρ. 1-2 ν. 2690/1999, 28 παρ. 2 εδ. β'-δ' ν. 4174/2013 και 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013) για το λόγο ότι τάχα δεν περιέχουν ούτε τους λόγους που δικαιολογούν τον προσδιορισμό του φόρου ανά έτος ούτε τον τρόπο υπολογισμού του ποσού του φόρου και απορριπτομένου κατά τούτο α) ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές σχετική έκθεση ελέγχου, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις, β) ως νόμω αβάσιμου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι η Διοίκηση παρέλειψε να συμπεριλάβει στις εφαρμοστέες διατάξεις την εξαίρεση του άρθρου 15 παρ. 3 περ. β' ν. 3091/2002, αφού η Φορολογική Διοίκηση ακριβώς σε αυτή τη διάταξη, και συγκεκριμένα στη μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής της, στηρίζεται, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση καταβολής ΕΦΑ για τα κρίσιμα έτη 2014-2015, και γ) ως νόμω αβάσιμου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι η κατ' επίκληση του άρθρου 1 παρ. 5 περ. β' της ΠΟΛ.1093/2010 αναφορά της Φορολογικής Διοίκησης (στη σελ. 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου) στις προϋποθέσεις χορήγησης απαλλαγής από ΕΦΑ και ειδικότερα στην υποχρέωση ύπαρξης σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης της έδρας των εταιρειών που συμμετέχουν στην ίδια δεν αρκεί, γιατί ο ν. 3091/2002 δεν προβλέπει ρητά τα όσα ισχυρίζεται η Διοίκηση, και μάλιστα με μορφή εγκυκλίου και η εξαίρεσή της από τον ΕΦΑ βάσει του άρθρου 15 παρ. 3 περ. β' ν. 3091/2002 δεν υπόκειται σε λοιπές προϋποθέσεις, αφού, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 (ΦΕΚ Β' 959/30.6.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, παραπέμποντας η Φορολογική Διοίκηση στα οριζόμενα από το άρθρο 15 παρ. 3 περ. β' ν. 3091/2002, **όπως αυτά ερμηνεύθηκαν με το άρθρο 1 παρ. 5 περ. β' της ΠΟΛ.1093/2010**, στην πραγματικότητα

παραπέμπει και στην προπαρατεθείσα διάταξη του εδ. δ' (και, κατά παραπομπή αυτού, και στην προπαρατεθείσα διάταξη της παρ. 4) του άρθρου 15 παρ. 3 ν. 3091/2002 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα)), δεδομένου ότι, όπως προκύπτει ευχερώς ήδη από την ανάγνωση (γραμματική ερμηνεία) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. δ' ν. 3091/2002 (όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα)), **στην πραγματικότητα το εδ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 15 ν. 3091/2002 ρυθμίζει υποπερίπτωση των περ. α', β' και γ' της παρ. 3 του άρθρου 15 ν. 3091/2002**. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο **τρίτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«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 εμπειριστικώς 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «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.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι εν προκειμένω ουδέποτε κλήθηκε ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου να παράσχει εξηγήσεις και μάλιστα κατά τρόπο «προηγουμένως», ήτοι έγκαιρο και ως εκ τούτου πριν την έκδοση και κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τις προσωρινές δυσμενείς πράξεις σε βάρος της, η μη τήρηση δε του τύπου αυτού καθώς και η πλημμελής τήρησή του

συνεπάγεται την ακυρότητα των προσβαλλομένων πράξεων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην υπό κρίση περίπτωση συντάχθηκαν το υπ' αριθμ. πρωτ./9.3.2017 «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (άρθρο 28 & 62 ν. 4174/2013) & ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ (άρθρο 6 ν. 2690/1999)» του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ και οι από 09.03.2017 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί) ΕΦΑ για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2014 και την 01.01.2015, αντίστοιχα, που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή (όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στη σελ. 18 της συμπροσβαλλόμενης με τις προσβαλλόμενες πράξεις ως συνιστώσας την αιτιολογία τους από 15.5.2017 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 3091/2002 του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ και τα εκτιθέμενα από την προσφεύγουσα στον 1^ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της (αριθμός συστημένου RE.....GR/14.3.2017)) στις 17.3.2017 (όπως προκύπτει από τη σχετική εκτύπωση των αποτελεσμάτων της αναζήτησης («εντοπισμού αντικειμένου») της ως άνω συστημένης επιστολής (αντικειμένου με κωδικό RE.....GR) από την ιστοσελίδα των ΕΛΤΑ (www.elta.gr/el-gr/εντοπισμόςαντικειμένου.aspx), αντίγραφο της οποίας περιλαμβάνεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο της) και επί των οποίων η προσφεύγουσα εξέθεσε εγγράφως τις απόψεις-απαντήσεις της με το υπ' αριθμ. πρωτ./12.04.2017 έγγραφό της. Συνεπώς, τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος υποχρέωση της Διοίκησης να καλεί τον ενδιαφερόμενο πολίτη να εκθέσει τις απόψεις του επί διοικητικής ενέργειας ή μέτρου που πρόκειται να ληφθεί σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του και συγκεκριμένα πριν τη λήψη τους, όπως η υποχρέωση αυτή έχει εξειδικευτεί στις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999 και, ειδικά στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013 και στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, απορριπτομένων α) ως μη αληθούς (ουσία αβάσιμου) του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι ουδέποτε κλήθηκε ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου να παράσχει εξηγήσεις και μάλιστα πριν την έκδοση και κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, και β) ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου ισχυρισμού της ότι έπρεπε να κληθεί να παράσχει εξηγήσεις πριν την έκδοση και κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί) ΕΦΑ, αφού η υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να καλεί το ελεγχόμενο πρόσωπο / οντότητα να εκθέσει τις απόψεις του / της επί διοικητικής ενέργειας ή μέτρου που πρόκειται να ληφθεί σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του / της και συγκεκριμένα πριν τη λήψη τους αναφέρεται στο χρόνο πριν την έκδοση της όποιας (ατομικής) διοικητικής πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, αυτής δηλαδή που έχει εκτελεστικότητα, εκτελεστικότητα την οποία δεν έχουν οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί), οι οποίες (σε συνδυασμό με το οικείο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου) έχουν απλώς ενημερωτικό χαρακτήρα, αποσκοπούν δηλαδή στην ενημέρωση του ελεγχόμενου προσώπου / οντότητας επί των (συγκεκριμένων) ευρημάτων / διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου, ώστε να μπορέσει το

ελεγχόμενο πρόσωπο / οντότητα να εκφράσει πλήρως, ειδικώς και επαρκώς τις απόψεις του επί συγκεκριμένων (ήτοι όχι αόριστων) ζητημάτων πριν την όποια έκδοση συγκεκριμένης ατομικής (εκτελεστής) διοικητικής πράξης σε βάρος του, με άλλα λόγια συνιστούν ακριβώς την κλήση του ελεγχόμενου προσώπου / οντότητας να εκθέσει τις απόψεις του / της επί της διοικητικής ενέργειας / μέτρου που πρόκειται να ληφθεί σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του / της και συγκεκριμένα πριν τη λήψη τους, μη απαιτούμενου συνεπώς, ως αυτονόητα περιττού και μη ανταποκρινόμενου στο σκοπό (υπερακοντίζοντας το σκοπό) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, ενός ακόμα (προ)σταδίου κλήσης σε ακρόαση πριν την έκδοση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί) και του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους πέμπτο και όγδοο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): *«Καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματά των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 εδ. α' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): *«1. 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 πλήρους αποζημίωσης, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): *«Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουσι 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. [...] **Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): *«Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους [...] κυριότητας [...] 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.»*

Επειδή, σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση επί του άρθρου 15 ν. 3091/2002: *«Οι εισαγόμενες διατάξεις αποσκοπούν στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες. Ως εξωχώριες (offshore) έχει επικρατήσει διεθνώς να θεωρούνται εταιρείες που δεν έχουν δραστηριότητα στη χώρα στην οποία φέρονται ότι έχουν την καταστατική τους έδρα και των οποίων οι μετοχές ή τίτλοι παραστατικοί ιδιοκτησίας είναι κατά κανόνα ανώνυμοι. Για τις χώρες αυτές έχει επικρατήσει διεθνώς ο όρος «φορολογικός παράδεισος» γιατί επιτρέπει τη μη φορολόγηση της εξωχώριας εταιρείας ή τη φορολόγησή της κατά τρόπο ευνοϊκό. [...] **Επειδή η μυστικότητα, που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών, είναι προφανές ότι παρέχει τη δυνατότητα στους πράγματι κυρίους των ακινήτων να παραμένουν ανώνυμοι και να φοροαποφεύγουν σε σχέση με το ακίνητο. Το κενό αυτό έρχεται να καλύψει η εισαγόμενη ρύθμιση που επιβάλλει ειδικό φόρο 3% στην αντικειμενική αξία των ακινήτων με τις δε εισαγόμενες εξαιρέσεις από το φόρο αυτόν εξαλείφονται ανισότητες φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ ελληνικών και εξωχώριων εταιρειών που παρατηρούνται με το ισχύον καθεστώς.**»*

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 57 ν. 3842/2010, που αντικατέστησε το άρθρο 15 ν. 3091/2002: *«Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπως ισχύει, επιβλήθηκε ειδικός φόρος σε εταιρείες που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα. Ο συντελεστής με τον οποίο προσδιορίζεται ο ειδικός φόρος είναι 3% επί της αξίας των ακινήτων. **Η επιβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων αποσκοπεί στη δημιουργία αντικινήτρων και την πάταξη της φοροαποφυγής που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες. Με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του νομικού πλαισίου που περιβάλλει τα ακίνητα των εξωχώριων εταιρειών επέρχεται αύξηση του συντελεστή από 3% σε 15%. [...].** Περαιτέρω ορίζεται ότι τα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν ονομαστικές μετοχές ανώνυμων*

εταιρειών, εταιρικά μερίδια εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή εταιρικές μερίδες προσωπικών εταιρειών, ατομικά ή μέσω νομικών προσώπων που έχουν το σύνολο ή μέρος των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των ανωτέρω εταιρειών, θα πρέπει να έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. Σε περίπτωση μη ύπαρξης αριθμού φορολογικού μητρώου θα πρέπει τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου, ώστε να χορηγηθεί η απαλλαγή. **Σκοπός της εν λόγω τροποποίησης είναι η υποχρέωση έκδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου να λειτουργήσει ως αντικίνητρο σε ενδεχόμενη αναληθή δήλωση περί των φυσικών προσώπων, πραγματικών φορέων των νομικών προσώπων που έχουν μέρος ή σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εν λόγω εταιρειών. Η προσθήκη αυτή κρίνεται επιβεβλημένη καθώς αποτελεί συνήθη πρακτική η δήλωση ως φυσικών προσώπων – φορέων νομικών προσώπων - άλλων από αυτών που πραγματικά είναι (αχυράνθρωποι, *nominees*, *trustees*). [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 και 3 ν. 3091/2003: «2. Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία εταιρειών που υπόκεινται στον ειδικό φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 15 του παρόντος, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του πιο πάνω φόρου μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, **απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής [...] του πιο πάνω ειδικού φόρου [...].** Εάν η μεταβίβαση του ακινήτου γίνεται προς φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποδεικνύει ότι είναι ο πραγματικός κύριος του ακινήτου ή σύζυγος αυτού ή έχει σχέση συγγενείας κατευθείαν γραμμή μέχρι δευτέρου βαθμού με αυτόν, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α), υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από την εταιρεία δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. [...]. 3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να παρατείνονται οι προθεσμίες των προηγούμενων παραγράφων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. Ι της υπ' αριθμ. 1054603/399/Α0013/11.6.2003 (ΦΕΚ Β' 804/20.6.2003) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών: «Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που η σύνταξη των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων εταιρειών που υπόκεινται στον ειδικό φόρο 3% του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 πραγματοποιηθεί [...] μέχρι και τις 30 Σεπτεμβρίου 2003, εφόσον οι οικείες φορολογικές δηλώσεις υποβληθούν μέχρι και τις 30 Ιουνίου 2003.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 16 ν. 3193/2003 (ΦΕΚ Α' 266/20.11.2003): «Μεταβιβάσεις ακινήτων εταιρειών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 15 του νόμου αυτού [αφορούν κατεξοχήν σε τροποποιήσεις του άρθρου 15 ν. 3091/2002], εφόσον μέχρι τη δημοσίευσή του έκαναν χρήση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Ν. 3091/2002, εγκύρως υπήχθησαν σε αυτές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 3842/2010: «1. Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που υπόκεινται στον ειδικό

φόρο επί των ακινήτων που προβλέπεται στο άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του από το προηγούμενο άρθρο, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά πρόσωπα μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, **απαλλάσσονται από [...] τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων [...]**. Εάν το φυσικό πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση του προηγούμενου εδαφίου αποδεικνύει ότι είναι πραγματικός κύριος του ακινήτου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από το νομικό πρόσωπο δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. 2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [...] παρατείνεται η προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1158/16.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1810/18.11.2010) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών: «*Η προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 3842/2010 παρατείνεται μέχρι και την 29/12/2010.*»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2810/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 17, 18 και 22 της απόφασης), «17. ...από τις παρατεθείσες ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 3842/2010, σε συνδυασμό με τις αιτιολογικές εκθέσεις των εν λόγω νόμων, προκύπτει ότι με τις διατάξεις αυτές ο νομοθέτης επεδίωξε να επιβαρύνει με τον ένδικο ειδικό φόρο επί των ακινήτων όχι όλες ανεξαιρέτως τις εταιρείες, αλλά εκείνες μόνον τις εταιρείες, οι οποίες, μη «επιθυμώντας» την «αποκάλυψη» στις φορολογικές αρχές της ταυτότητας των πραγματικών κυρίων των ακινήτων τους, καθιστούν τελικώς ανέφικτο τον εκ μέρους των φορολογικών αρχών έλεγχο φυσικών προσώπων υποκειμένων κατ' αρχήν σε φορολογία στην Ελλάδα, λειτουργώντας έτσι ως οχήματα φοροαποφυγής, με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογικής ύλης κτηθείσης από τα πρόσωπα αυτά (μη αποκάλυψη φορολογητέων γεγονότων, παράκαμψη της νομοθεσίας περί “πόθεν έσχες” κ.λπ.) και την αποφυγή της πληρωμής των αναλογούντων σε αυτήν φορολογικών επιβαρύνσεων, κατά παράβαση της θεσπιζόμενης με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών. [...]. 18. ...σύμφωνα με τα προεκτεθέντα – και λαμβάνοντας ειδικότερα υπ' όψιν τα εξής: α) τον επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος που επιδιώκεται με την θέσπιση του ένδικου ειδικού φόρου επί των ακινήτων και είναι η πάταξη της φοροαποφυγής, η οποία (φοροαποφυγή) πραγματοποιείται μέσω της κτήσεως από «εξωχώριες εταιρείες» ακινήτων για λογαριασμό πράγματι φυσικών προσώπων, που διαφεύγουν κατ' αυτό τον τρόπο τον φορολογικό έλεγχο, β) το ότι οι κατ' αρχήν υπόχρεοι στην καταβολή του δύνανται, πάντως, να απαλλαγούν ευχερώς από αυτόν είτε παρέχοντας στις φορολογικές αρχές τις «πληροφορίες» που απαιτεί ο νόμος, ώστε να υπαχθούν σε μία από τις προβλεπόμενες από αυτόν πάγιες εξαιρέσεις, είτε μεταβιβάζοντας το σχετικό ακίνητο κατά τους όρους των προαναφερθεισών μεταβατικών διατάξεων, γ) το ότι η μη «αποκάλυψη» της ταυτότητας των πραγματικών κυρίων των ακινήτων (και κατ' ακολουθίαν η μη αποκάλυψη της πραγματικά οφειλόμενης συνεισφοράς για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων των αληθινών κυρίων των ακινήτων) αποτελεί μεν το κριτήριο επιβολής του φόρου, ο οποίος, όμως, έχει ως αντικείμενο την ακίνητη περιουσία των βαρυνομένων που αποτελεί αντικειμενικό φοροδοτικό κριτήριο, δ) το ότι – ανεξαρτήτως αν η επιβολή φόρου σε είδος περιουσίας, που αποτελεί κατά το Σύνταγμα φορολογητέα ύλη διαφορετική από το εισόδημα, δεν

προϋποθέτει, κατ' αρχήν, να είναι αυτό (το είδος) αυτοτελώς προσοδοφόρο – το θεσπιζόμενο από το Σύνταγμα και τον κοινό νομοθέτη αυστηρό καθεστώς προστασίας των δασικών οικοσυστημάτων και αναδασωτέων εκτάσεων δεν αποκλείει την επιβολή και στις ειδικές αυτές κατηγορίες ακινήτων φορολογικών επιβαρύνσεων, όπως ο ένδικος ειδικός φόρος επί των ακινήτων (ενόψει, μάλιστα, του επιδιωκόμενου με αυτόν σκοπού), εφόσον, πάντως, κατά την επιβολή της φορολογίας, συνεκτιμώνται οι συγκεκριμένες αυτές κατά νόμο ιδιότητες των εν λόγω ακινήτων και οι εξ αυτών περιορισμοί στην άσκηση των εμπραγμάτων δικαιωμάτων των υπόχρεων στην καταβολή τους και ε) το ότι με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001, στις οποίες παραπέμπει ο ν. 3091/2002, δεν θεσπίζεται, κατά τρόπο αντίθετο προς το Σύνταγμα, αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των αποτελούντων το αντικείμενο του φόρου ακινήτων, καθόσον ο φορολογούμενος δύναται να αμφισβητήσει τον προσδιορισμό αυτό και να προσφύγει στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, ζητώντας από αυτό να προσδιορίσει την αξία του ακινήτου με βάση κάθε πρόσφορο στοιχείο, – η επιβολή του ένδικου ειδικού φόρου επί των ακινήτων δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά το Σύνταγμα διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και φορολογικών στοιχείων ούτε ως προς τον προσδιορισμό του κύκλου των (τελικώς πράγματι) βαρυνομένων προσώπων, ο οποίος, εν όψει των ανωτέρω, δεν παρίσταται αυθαίρετος, ούτε ως προς τον καθορισμό της βάσης της φορολογικής επιβάρυνσης, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, ούτε ως προς το ύψος του και τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας των υπαγόμενων στον φόρο αυτών ακινήτων. Και ναι μεν, με τον ν. 3842/2010, το ύψος του φορολογικού συντελεστή αυξήθηκε σημαντικά, και μάλιστα αναδρομικώς από 1.1.2010 από 3% σε 15% επί της αξίας των ακινήτων, με στόχο, κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του τελευταίου αυτού νόμου, «τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του νομικού πλαισίου που περιβάλλει τα ακίνητα των εξωχωρίων εταιρειών», ποσοστό που είναι, πράγματι, ιδιαίτερα υψηλό, πλην, εν όψει αφενός μεν του ως άνω επιτακτικού σκοπού δημοσίου συμφέροντος που εξυπηρετεί η θέσπιση του ένδικου φόρου και αφετέρου της δυνατότητας των κατ' αρχήν υποχρέων στον φόρο να απαλλαγούν από αυτόν είτε βάσει των παγίων εξαιρετικών διατάξεων του νόμου (παρέχοντας δηλαδή στη φορολογική αρχή τις αναγκαίες «πληροφορίες» για τους πραγματικούς κυρίους των ακινήτων) είτε βάσει της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 58 του ανωτέρω ν. 3842/2010 (που προϋποθέτει, πάντως, τη μεταβίβαση των αποτελούντων το αντικείμενο του φόρου ακινήτων σε φυσικά πρόσωπα εντός ορισμένης προθεσμίας), **δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η επιβολή της ως άνω υψηλής επιβάρυνσης αναιρεί και μάλιστα κατά τρόπο προφανή τη σχέση αναλογικότητας** που επιβάλλεται να υπάρχει ανάμεσα στους επιδιωκόμενους με την πιο πάνω ρύθμιση σκοπούς και το επιβαλλόμενο με αυτήν βάρος ή, περαιτέρω, **ότι γεννάται ζήτημα αντιθέσεως προς την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων ως εκ της αναδρομικής αυξήσεως του φορολογικού συντελεστή**, μέσα στα όρια ωστόσο της επιτρεπόμενης κατά το Σύνταγμα αναδρομής, με γενικό πάντως κανόνα, **κατά πέντε φορές**. Υπό τα δεδομένα αυτά, με την επιβολή του ένδικου ειδικού φόρου επί των ακινήτων **δεν τίθεται ούτε ζήτημα υπέρμετρης επιβάρυνσης της ιδιοκτησίας ή επέμβασης στην περιουσία των βαρυνομένων δυσανάλογη** σε σχέση με τον ανωτέρω επιδιωχθέντα από τον νομοθέτη σκοπό ή **ζήτημα υπέρμετρου περιορισμού της επιχειρηματικής ελευθερίας των υποχρέων**, ο οποίος

να θίγει τον πυρήνα του δικαιώματος για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (πρβλ. ΣτΕ 2531/2013, 1014/2011, 3665/2005 Ολομ., 1340/2003, 4175/1998 Ολομ.) και, κατ' ακολουθίαν, **δεν παραβιάζονται οι προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις** [άρθρο 4 παρ. 1 και 5, άρθρο 78 παρ. 1-2, άρθρο 17 παρ. 1, άρθρο 5 παρ. 1 και άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ'] **και αρχές ή οι προστατευτικές της περιουσίας διατάξεις της Ε.Σ.Δ.Α.** [άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ]. 22. ...η κρίση της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι η επιβολή του ένδικου ειδικού φόρου δεν αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5, 5 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α. και ότι η αναιρεσείουσα, η οποία, κατά το καταστατικό της, είχε ως σκοπό την αγορά και κατοχή ακίνητης περιουσίας, υπαγόταν στον ένδικο ειδικό φόρο ακινήτων για το επίμαχο ακίνητο, το οποίο, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην προσβαλλόμενη απόφαση, είχε κηρυχθεί αναδασωτέο ήδη κατά τον χρόνο που το απέκτησε, είναι νόμιμη, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στη σκέψη 18. Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι. Περαιτέρω, ενόψει των εκτεθέντων στην ίδια ως άνω σκέψη 17, απορριπτέος ως αβάσιμος είναι και ο λόγος αναιρέσεως, με τον οποίο προβάλλεται παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης λόγω πενταπλασιασμού του φορολογικού συντελεστή με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010 για τον υπολογισμό του οφειλομένου για το έτος 2010 φόρου.»

Επειδή, με τον **πέμπτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, **πρώτον**, ότι η επιβολή σε βάρος της ακίνητης περιουσίας της ΕΦΑ και μάλιστα με συντελεστή 15% επί της αξίας αυτής είναι αντισυνταγματική, διότι αντίκειται α) στις διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, δεδομένου ότι η εφαρμογή του μέτρου αυτού από το έτος 2003 αναιρεί καθ' ολοκληρία το συνταγματικώς προστατευόμενο δικαίωμα της ιδιοκτησίας, β) στις διατάξεις του άρθρου 5 του Συντάγματος, διότι παραβιάζει το δικαίωμα της οικονομικής ελευθερίας και γ) στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, αφού η επιβάρυνση με το φόρο αυτό είναι υπέρμετρη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό και συνεπώς η επιβολή του παραβιάζει τη θεσπιζόμενη με τις διατάξεις αυτές αρχή της αναλογικότητας, ιδίως όταν το ακίνητο δεν αποτελεί πηγή εσόδου. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού η προσφεύγουσα όλως αορίστως προβάλλει ότι η επιβολή σε βάρος της ακίνητης περιουσίας της ΕΦΑ με συντελεστή 15% επί της αξίας αυτής αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, του άρθρου 5 του Συντάγματος και του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, χωρίς να εξειδικεύει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς για ποιους ακριβώς λόγους τίθεται, στην υπό κρίση δική της ιδιαίτερη περίπτωση, ζήτημα αντίθεσης του επιβληθέντος με τις προσβαλλόμενες πράξεις ΕΦΑ για τα έτη 2014 και 2015 με τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις και τη διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο υπό κρίση ισχυρισμός της. Και στην υποθετική όμως περίπτωση που η προσφεύγουσα πρόβαλλε με συγκεκριμένους λόγους αντίθεση της επιβολής ΕΦΑ επί της υπό κρίση ακίνητης περιουσίας της με συντελεστή 15% με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, του άρθρου 5 του Συντάγματος και του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, ο ως άνω

ισχυρισμός της θα έπρεπε να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2810/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 17, 18 και 22 της απόφασης) με την επιβολή ΕΦΑ επί της ακίνητης περιουσίας με συντελεστή 15% δεν παραβιάζονται ούτε οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ ούτε οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1, του άρθρου 5 παρ. 1 και του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος, στο πλαίσιο δε αυτό και όπως έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας (υπ' αριθμ. 2873/10.05.2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας), δεν είναι, **περαιτέρω**, αντίθετο με το Σύνταγμα το γεγονός ότι ο κύριος σκοπός της επιβολής του ΕΦΑ είναι, όπως προκύπτει τόσο από την Εισηγητική Έκθεση επί του άρθρου 15 ν. 3091/2002, όσο και από την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 57 ν. 3842/2010, που αντικατέστησε το άρθρο 15 ν. 3091/2002, όχι ο ταμειευτικός, αλλά η δημιουργία αντικινήτρου για την απόκτηση ακινήτων από εξωχώριες εταιρείες, μέσω των οποίων, λόγω της μυστικότητας-ασάφειας ως προς το ιδιοκτησιακό τους καθεστώς, οι πραγματικοί κύριοι - φυσικά πρόσωπα των ακινήτων αποφεύγουν την καταβολή φόρων γι' αυτά, καθώς είναι συνταγματικά ανεκτό ο ταμειευτικός σκοπός να μην είναι ο κύριος σκοπός της επιβολής ενός φόρου, αλλά δευτερεύων σκοπός της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο **πέμπτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος, άλλως, δηλαδή στην υποθετική ως άνω περίπτωση, θα έπρεπε να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον **πέμπτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, **δεύτερον**, ότι η επιβολή σε βάρος της ακίνητης περιουσίας της ΕΦΑ και μάλιστα με συντελεστή 15% επί της αξίας αυτής προσβάλλει την αρχή της ασφαλείας του δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς και την αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον από το χρόνο απόκτησης της ακίνητης περιουσίας της (2008) και μέχρι το έτος 2016 (οπότε διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος) η ίδια τηρούσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις και δεν οχλήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση για οποιαδήποτε φορολογική εκκρεμότητα και πάντως ουδέποτε έλαβε γνώση ή υπόδειξη για όσα καταλογίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις και τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές ως συνιστώσα την αιτιολογία τους οικεία έκθεση ελέγχου εις βάρος της, αφού η Διοίκηση τόσο με θετικές ενέργειές της όσο και με παραλείψεις της ουδέποτε προέβη σε οποιαδήποτε υπόμνηση, πρόσκληση ή υπόδειξη για οφειλή ΕΦΑ, επί της ουσίας δε τον ισχυρισμό της αυτό η προσφεύγουσα τον προβάλλει και με τον **όγδοο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2810/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 17, 18 και 22 της απόφασης) με την επιβολή ΕΦΑ επί της ακίνητης περιουσίας με συντελεστή 15% δεν παραβιάζεται η αρχή της προστατευόμενης δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (και της υπερκείμενης αυτής αρχής της ασφάλειας δικαίου), απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, αφού το γεγονός ότι από το χρόνο απόκτησης της υπό κρίση ακίνητης περιουσίας της (2008) και μέχρι το έτος 2016 (οπότε διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος) δεν οχλήθηκε από τη Φορολογική

Διοίκηση και ουδέποτε έλαβε γνώση ή υπόδειξη για τα καταλογιζόμενα με τις προσβαλλόμενες πράξεις και τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές ως συνιστώσα την αιτιολογία τους οικεία έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι της δημιούργησε, σε αντίθεση με όσα η ίδια ισχυρίζεται, δικαιολογημένη (ήτοι άξια προστασίας) εμπιστοσύνη ότι τηρούσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις (ως προς τον ΕΦΑ) σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δεδομένου ότι δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης μιας καταλογιστικής πράξης (εν προκειμένω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου) με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, αλλά ούτε και με την αρχή της χρηστής διοίκησης, όταν η Φορολογική Διοίκηση ενεργεί (διενεργώντας φορολογικό έλεγχο και εκδίδοντας και κοινοποιώντας σχετικές καταλογιστικές πράξεις / πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου), όπως εν προκειμένω, εντός των χρονικών ορίων της προβλεπόμενης από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία παραγραφής (και υπό την προϋπόθεση βεβαίως και στο βαθμό που αυτή (η παραγραφή) κρίνεται, στην εκάστοτε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο **πέμπτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το **δεύτερο** εδώ εξεταζόμενο μέρος, όπως και ο **όγδοος** λόγος της, πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τους έκτο και έβδομο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν για τα έτη 2014-2015 και συγκεκριμένα κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «**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 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε για τα έτη 2014-2015 και συγκεκριμένα κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων, **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογίας), συνεπώς α) κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2014 είναι η 01.01.2014 και β) κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2015 είναι η 01.01.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 3 περ. α' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): «**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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 6 εδ. α' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ ετών 2014-2015, αντίστοιχα): «**Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 περ. β' ν. 4337/2015: «*Η παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, **όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή της** με την προπαρατεθείσα διάταξη του **άρθρου 3 παρ. 7 περ. β' ν. 4337/2015**: «*Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015: «*Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου [...] που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται **ευνοϊκότερο** καθεστώς για τον υπόχρεο.*»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015 εφαρμοστέα στην υπό κρίση περίπτωση είναι η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε **μετά** την αντικατάστασή της με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 περ. β' ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερη για την προσφεύγουσα σε σχέση με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε **πριν** την αντικατάστασή της με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 περ. β' ν. 4337/2015. Συνεπώς, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία διάπραξης των διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ παραβάσεων (21.5.2014, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2014, και 21.5.2015, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2015): «*Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.***»

Επειδή, με τον **έκτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι η επιβολή σε βάρος της των υπό κρίση προστίμων του άρθρου 58 ν. 4174/2013 συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση που παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας του μέσου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού αποζημίωσης του Δημοσίου. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του ότι το πρόστιμο που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013 αποσκοπεί στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη απόδοσης του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και όχι στην αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη το Δημόσιο από την παράνομη συμπεριφορά του υπόχρεου (μη υποβολή προβλεπόμενης από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία δήλωσης, από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου), όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, **πάντως**, δεδομένου ότι η αρχή της αναλογικότητας αναλύεται α) στην καταλληλότητα ενός μέσου προς επίτευξη ενός νόμιμου σκοπού, β) στην αναγκαιότητα της χρησιμοποίησης αποκλειστικά του μέσου αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού ως του ηπιότερου μέσου από όλα τα κατάλληλα και γ) στην απαίτηση κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση του μέσου αυτού και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του η ωφέλεια να βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από τη βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα), καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο **φαίνεται να αφορούν, καθ' ερμηνεία τους και μόνον έτσι θεωρουμένων ως ορισμένως και όχι αορίστως προβαλλόμενων**, οι προβαλλόμενοι με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω προστίμου) με τη διαπιστωθείσα παράβαση, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα (παράβαση μάλιστα, η οποία στην υπό κρίση περίπτωση δεν είναι απλώς η μη υποβολή δήλωσης ΕΦΑ για τα έτη 2014 και 2015, όπως επίσης εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά η μη υποβολή δήλωσης ΕΦΑ για τα έτη 2014 και 2015, από την οποία (δήλωση) θα προέκυπτε για καθένα από τα δύο αυτά έτη υποχρέωση καταβολής ΕΦΑ, δηλαδή η παράβαση στην υπό κρίση περίπτωση είναι η διά της μη υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για τα έτη 2014 και 2015 μη καταβολή / απόδοση του οφειλόμενου ΕΦΑ για τα δύο αυτά έτη), αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στο διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας·

πάγια νομολογία). Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε **α)** ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **ως απόλυτου μεγέθους**, τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμα αυτά και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή τους στην προσφεύγουσα, καθώς γενικά όλα τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 58 ν. 4174/2013 και επιβαλλόμενα με αυτήν πρόστιμα στοχεύουν στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη απόδοσης του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ούτε **β)** ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **σε σύγκριση με το ύψος του μη καταβληθέντος** για καθένα από τα κρίσιμα έτη 2014 και 2015 **φόρου**, υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στην προσφεύγουσα. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο **έκτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διάπραξης των διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ παραβάσεων (21.5.2014, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2014, και 21.5.2015, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2015): «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) **δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση**, γ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], δ) **πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' [...] της παραγράφου 1 [...]**, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 6 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία διάπραξης των διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ παραβάσεων (21.5.2014, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2014, και 21.5.2015, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2015): «Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. Ι της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 , εφεξής «ΚΦΔ», άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη,

εισφορές και πρόστιμα που επιτίπουν στο πεδίο εφαρμογής του. 2. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για **ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59)**. Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ **οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου**, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου [...]. β) Ως προς τη σώρευση των προστίμων για την ίδια παράβαση, στην περίπτωση που οι σχετικές διαδικαστικές παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62, το μεγαλύτερο μεταξύ των προστίμων του άρθρου 54 και των προστίμων των άρθρων 58, 58Α ή 59, κατά περίπτωση. γ) [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 2 β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «Εκπρόθεσμη υποβολή ή **μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')**. Για [...] τη **μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή** (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β') [...], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο [...] πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). [...]. Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «Πρόστιμο [...] μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58). [...]. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. **Στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει εφαρμογή και η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 54.** Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, **υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 παρ. 6)**, και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 14 β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «Σώρευση προστίμων (άρθρο 62 παρ. 6). **Τα πρόστιμα του άρθρου 54 επιβάλλονται ανεξαρτήτως του αν οι σχετικές παραβάσεις διαπιστώνονται στο πλαίσιο ελέγχου ή όχι. Σε περίπτωση δε που προκύπτει, κατόπιν έλεγχου, ζήτημα επιβολής περισσότερων του ενός προστίμων δυνάμει του άρθρου 54 ή των άρθρων 58, 58Α ή 59 για την ίδια παράβαση, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 62, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο. [...].»**

Επειδή, με τον **έβδομο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι σε συμπλήρωση των ως άνω προβαλλόμενων με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της και επικουρικά επικαλείται την εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 66 (ήδη 72) ν. 4174/2013 ως ευνοϊκότερης διάταξης και ειδικότερα την εφαρμογή εν προκειμένω της διάταξης του άρθρου 54 περ. α' ν. 4174/2013. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) Κατά τα προεκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας κατά την εξέταση του έκτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στην προκειμένη περίπτωση εφαρμοστέα ήταν και πράγματι εφαρμόστηκε, κατ' επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015, η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε **μετά** την αντικατάστασή της με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 περ. β' ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερη για την προσφεύγουσα σε σχέση με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε **πριν** την αντικατάστασή της με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 περ. β' ν. 4337/2015. Εξάλλου, β) εφαρμοστέα στην υπό κρίση περίπτωση δε θα μπορούσε να είναι η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013, αφού κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 62 παρ. 6 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία διάπραξης των διαπιστωθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ παραβάσεων (21.5.2014, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2014, και 21.5.2015, επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης ΕΦΑ για το 2015), επί μη υποβολής δήλωσης, από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο μεταξύ του προβλεπόμενου από το άρθρο 54 παρ. 2 ν. 4174/2013 και του προβλεπόμενου από το άρθρο 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση ορθά επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 58 παρ. 2 ν. 4174/2013 και όχι εκείνο που προβλέπεται από το άρθρο 54 παρ. 2 ν. 4174/2013, αφού το πρώτο είναι βαρύτερο. Συναφώς δε δεν τίθεται ζήτημα τυχόν επιβολής (υποχρεωτικής) του ελαφρύτερου προστίμου, αφού, όπως προκύπτει και από την παρ. Ι της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ο σκοπός εκάστης των ως άνω δύο διατάξεων (άρθρο 54 παρ. 2 και άρθρο 58 παρ. 2 ν. 4174/2013) είναι διαφορετικός και συγκεκριμένα της μεν πρώτης εξ αυτών, που αφορά σε διαδικαστικές παραβάσεις, ήτοι παραβάσεις που σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από το ν. 4174/2013 ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, είναι η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ της δεύτερης, που

αφορά σε ουσιαστικές παραβάσεις, ήτοι παραβάσεις που συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία (δηλαδή την καταβολή των φόρων), είναι η αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη απόδοσης του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου, με αποτέλεσμα να παρίσταται εύλογη και σύμφωνη με το Σύνταγμα και με άλλες διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος η εφαρμογή της κύρωσης του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013 σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, αφού στην πραγματικότητα, στην περίπτωση αυτή, αυτή είναι και η μόνη κύρωση που ήθελε ο νομοθέτης να επιβληθεί επί μη υποβολής φορολογικής δήλωσης και ακριβώς αυτές τις περιπτώσεις θέλει (αποσκοπεί στο) να καταλάβει η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, δηλαδή αυτές, στις οποίες το ποσό του διαφυγόντος / μη αποδοθέντος, λόγω της μη υποβολής της προβλεπόμενης από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία δήλωσης, φόρου ξεπερνά (και μάλιστα ενδεχομένως, κατά περίπτωση, κατά πολύ) τα ελάχιστα πρόστιμα που προβλέπονται από το άρθρο 54 παρ. 2 ν. 4174/2013, τα οποία πράγματι έχουν απλώς την έννοια ενός/του ελάχιστου προστίμου που θέλει ο νομοθέτης να επιβάλλεται (μεταξύ άλλων περιπτώσεων και) επί μη υποβολής φορολογικής δήλωσης και όχι την έννοια της εφαρμογής τους ως επιεικέστερης κύρωσης έναντι της προβλεπόμενης από το άρθρο 58 παρ. 2 ν. 4174/2013. Με άλλα λόγια, και όπως είναι εύλογο κατ' ορθή (τελολογική) ερμηνεία των σχετικών διατάξεων και γενικότερα του ισχύοντος συστήματος των φορολογικών κυρώσεων, η βασική κύρωση που προβλέπει και θέλει να επιβάλλεται η ισχύουσα νομοθεσία περί φορολογικών κυρώσεων είναι εκείνη του άρθρου 58 παρ. 2 ν. 4174/2013, που είναι άλλωστε και η ουσιαστική, αφού αποσκοπεί στην πάταξη της ουσιαστικής (ήτοι της μεγάλης) φοροδιαφυγής, και όχι η προβλεπόμενη από το άρθρο 54 παρ. 2 ν. 4174/2013, γι' αυτό και η τελευταία αποσκοπεί, όπως προεκτέθηκε, γενικά στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και δεν είναι το βασικό μέσο για την αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη απόδοσης του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο **έβδομος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 15.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		10/07/2017	18/07/2017	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2014 - 31/12/2014	22.209,92 €
2		10/07/2017	18/07/2017	Ειδικός φόρος ακινήτων	01/01/2015 - 31/12/2015	22.209,92 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών.

ΕΤΟΣ 2014

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΕΦΑ έτους 2014	14.806,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	7.403,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.209,92 €

ΕΤΟΣ 2015

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΕΦΑ έτους 2015	14.806,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης	7.403,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.209,92 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.