



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17 / 07 / 2017

Αριθμός Απόφασης **3958**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από **06/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας εκμετάλλευσης ακινήτου, με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, εκπροσωπούμενη από τον, κατά των από **01/03/2017** και αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων ν. 3092/2002**, για τα ακίνητα που κατείχε κατά την 1^η Ιανουαρίου των ετών **2010, 2011, 2012** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρίπολης, καθώς και την από **16/11/2016** έκθεση ελέγχου Ε.Φ.Α ν. 3092/2002, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **06/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **28/03/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις από **01/03/2017** και αριθμούς,,καιΟριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων ν. 3092/2002** για τα ακίνητα που κατείχε κατά την 1^η Ιανουαρίου των ετών **2010, 2011, 2012** και **2013** αντίστοιχα, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας ποσά φόρων και πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων, ως κατωτέρω:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Αντικ. Αξία Ακινήτων	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	 - 01/03/17	Ειδικού Φόρου Ακινήτων	2010	164.659,87 €	24.698,98 €	29.638,78 €	54.337,76 €	
2	 - 01/03/17	Ειδικού Φόρου Ακινήτων	2011	197.983,09 €	29.697,46 €	35.636,96 €	65.334,42 €	
3	 - 01/03/17	Ειδικού Φόρου Ακινήτων	2012	188.251,92 €	28.237,79 €	32.755,84 €	60.993,63 €	
4	 - 01/03/17	Ειδικού Φόρου Ακινήτων	2013	188.251,92 €	28.237,79 €	24.849,25 €	53.087,04 €	
Σύνολα					110.872,02 €	122.880,83 €	233.752,85 €	

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν ύστερα από μερικό έλεγχο προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων που διενήργησε η ΔΟΥ Τρίπολης στην προσφεύγουσα εταιρεία, ύστερα από την υπ' αριθμ./**13-03-2015** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, από τον έλεγχο δε προέκυψε ότι στην προκείμενη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι εξαιρέσεις του άρθρου 15 § 3 περ. του ν. 3843/2010, δεδομένου ότι:

Μέτοχος της προσφεύγουσας για όλα τα ελεγχόμενα έτη, είναι η επιχείρηση με έδρα τη Λευκωσία της Κύπρου, μέτοχοι δε της τελευταίας είναι ο και η, ο πρώτος από τους οποίους έχει ΑΦΜ στην Ελλάδα, ενώ η δεύτερη δεν προκύπτει ότι έχει ΑΦΜ, δεδομένου ότι το **ΑΦΜ:** που υπέδειξε η προσφεύγουσα ότι ανήκει σ' αυτήν, ανήκει στην πραγματικότητα σε πρόσωπο διαφορετικό με ονοματεπώνυμο

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρίπολης, προβάλλοντας ότι εκ παραδρομής ανεγράφη στα μητρώα των εταιρειών της Κύπρου το όνομα της μετόχου ως αντί, προσκομίζει δε και επικαλείται **δύο βεβαιώσεις** από το τμήμα εφόρου εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας, στις οποίες το όνομα της εταιρείου αναφέρεται ως και συνάδει με αυτό του μητρώου της ΔΟΥ κατοίκων εξωτερικού,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **15 του Ν. 3091/2002** (Α' 330), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 3842/2010 (Α' 58), και ισχύει από 01.01.2010 σύμφωνα το άρθρο 92 § 1 περ. ιε' του ίδιου νόμου, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: **“1) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή φιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού,.... 3) Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα, β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.... 4) Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους. 5) Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται,....”**

Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «1) Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2) Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001. 3) Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν: α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού. β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων. γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 51Α § 3 του Ν. 2238/1994 (Α' 151) ορίζεται ότι νομική οντότητα «θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κλπ), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κλπ), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κλπ) ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κλπ) ή οποιοδήποτε μórφωμα 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 κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μórφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα».

Στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με πιστοποιητικά του τμήματος εφόρου εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας, στη μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας μετέχει ένα **νομικό πρόσωπο** και συγκεκριμένα η κυπριακή εταιρεία, η οποία κατέχει το σύνολο των μετοχών της προσφεύγουσας.

Επειδή με την ΠΟΛ 1093/2010 Α.Υ.Ο (58Α'), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 8 του Ν.3091/2002, καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, και συγκεκριμένα «α) 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 ΔΟΥ, Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) 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 μεριδίων των εταιρειών που τυγχάνουν των απαλλαγών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οι εταιρείες των ανωτέρω περιπτώσεων υποχρεούνται να τηρούν στο αρχείο τους τα ως άνω υπό στοιχεία α' και β' δικαιολογητικά και για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που συμμετέχει στην εταιρεία που τυγχάνει της απαλλαγής. Επιπλέον, για το συμμετέχον νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, κατά περίπτωση».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο βεβαιώσεις του τμήματος εφόρου εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας, από τις οποίες προέκυπτε ότι στη μετοχική σύνθεση του μετόχου τηςμετέχουν α) ομε **ΑΦΜ:** και β) η, η οποία δεν προκύπτει ότι έχει ΑΦΜ, δεδομένου ότι το **ΑΦΜ:** που υπέδειξε η προσφεύγουσα ότι ανήκει σ' αυτήν, ανήκει στην πραγματικότητα σε πρόσωπο διαφορετικό με ονοματεπώνυμο και ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι εξαιρέσεις του άρθρου 15 § 3 περ. του ν. 3843/2010, καθόσον η απόδειξη των νομίμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή της προσφεύγουσας στις εξαιρέσεις του άρθρου 15 §§ 2, 3 και 4 του ν. 3091/2002, βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται (άρθρο 15 § 5 Ν.3091/2002).

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία και συγκεκριμένα τα από 09/03/2017 δύο πιστοποιητικά του τμήματος εφόρου εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας, με τα οποία πιστοποιείται ότι μεταξύ των μετόχων της επιχείρησης (η οποία είναι μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας) είναι για το διάστημα από 01/03/2007 έως 12/10/2014, η, το ονοματεπώνυμο της ο-

ποίας συνάδει με τα στοιχεία του ΑΦΜ: που αποδόθηκε από τη ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού.

Επειδή τα ως νέα στοιχεία εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή (ΔΟΥ Τρίπολης), η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα:

«Με την με αρ. πρωτ. /06-04-2017 Ενδικοφανή Προσφυγή, εκτός των άλλων, συνημμένα υπεβλήθη και το από 09/03/2017 Πιστοποιητικό του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ, ΕΜΠΟΡΙΟΥ, ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ. ΤΜΗΜΑ ΕΦΟΡΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΜΟΥ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ ΛΕΥΚΩΣΙΑ με το οποίο πιστοποιείται ότι οι μέτοχοι από 01/03/2007 – 29/07/2014 (ήτοι για όλα τα ελεγχόμενα έτη) για την εταιρείαείναι οι:

α) Ο με Α.Φ.Μ. στην ΕΛΛΑΔΑ και

β) Η με Α.Φ.Μ. στην ΕΛΛΑΔΑ

Μετά όλων των παραπάνω προκύπτει ότι τελικοί μέτοχοι είναι φυσικά πρόσωπα και έχουν Α.Φ.Μ. στην ΕΛΛΑΔΑ και ότι η ελεγχόμενη εταιρεία τελικά υπάγεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 15 του ν.3091/2002 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 (Κωδικοποίηση με το ν.3943/2011 ΦΕΚ Α'31-03-2011)»

Επειδή από τις αιτιολογημένες απόψεις της ως άνω φορολογικής Αρχής που συντάχθηκαν αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπάγεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 15 του ν. 3091/02, δεδομένου ότι απέδειξε ότι οι μέτοχοι της εταιρείας που κατέχει το σύνολο των μετοχών της, ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα τα οποία διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εκ παραδρομής ανεγράφη στα μητρώα των εταιρειών της Κύπρου το όνομα της μετόχου ως αντί, **τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός** μετά την προσκόμιση των νέων στοιχείων,

Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα **εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002**, δεδομένου ότι απέδειξε ότι οι μέτοχοι της εταιρείας που κατέχει το σύνολο των μετοχών της, ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα τα οποία διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα, και **οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν**,

Επειδή μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή λόγων,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **06/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της Κυπριακής εταιρείας εκμετάλλευσης ακινήτου, με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:** και την **ακύρωση** των υπ' αριθ. /01-03-2017, /01-03-2017, /01-03-2017 και /01-03-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων ν. 3092/2002**, για τα ακίνητα που κατείχε κατά την 1^η Ιανουαρίου των ετών **2010, 2011, 2012 και 2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Τρίπολης

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.
