



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, **10/05/2017**

Αριθμός απόφασης: **2873**

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 10.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με έδρα, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, στην Κύπρο και με διεύθυνση στην Ελλάδα στην Αθήνα (οδός), με νόμιμη εκπρόσωπο στην Ελλάδα την, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, κάτοικο Αθηνών, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επί της διατυπωθείσας από την ίδια τη νομική οντότητα, με την υποβολή της από 12.9.2016 δήλωσής της ειδικού φόρου επί των ακινήτων (ΕΦΑ) έτους 2013, επιφύλαξης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 12.9.2016 δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων (ΕΦΑ) έτους 2013 της προσφεύγουσας και τη διατυπωθείσα με αυτήν επιφύλαξη.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

* * * * *

Επί της από 10.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 12.9.2016 δήλωση ΕΦΑ έτους 2013 η προσφεύγουσα δήλωσε, με επιφύλαξη, ως συνολική αξία των φορολογητέων ακινήτων που είχε στην κυριότητά της την 01.01.2013 το ποσό των 143.930,25 €, βάσει του οποίου προέκυψε προς βεβαίωση σε βάρος της ΕΦΑ ποσού 21.589,54 €, πλέον 8.204,03 € πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, για τα ακίνητα που είχε στην κυριότητά της την 01.01.2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά:

α) την ακύρωση, ή άλλως την τροποποίηση, της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επί της διατυπωθείσας από την ίδια, με την υποβολή της ως άνω από 12.9.2016 δήλωσής της ΕΦΑ έτους 2013, επιφύλαξης,

β) την αποδοχή της ως άνω διατυπωθείσας επιφύλαξής της, και

γ) τη διαγραφή του υπό κρίση ΕΦΑ έτους 2013,

προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Εξαίρεσή της από τον ΕΦΑ, επειδή πληρούται ο πραγματικός σκοπός του νόμου, καθόσον δηλώνεται ο πραγματικός κάτοχος των μετοχών της.

2.) Αντίθεση της επιβολής ΕΦΑ με συντελεστή 15% στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 17 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, καθώς και στα άρθρα 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και 14 της ΕΣΔΑ, καθόσον έχει δημευτικό χαρακτήρα.

Ως προς το εμπρόθεσμο της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 12.9.2016 δήλωσης ΕΦΑ έτους 2013 της προσφεύγουσας: «Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της

προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 12.9.2016 δήλωσης ΕΦΑ έτους 2013 της προσφεύγουσας: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή **σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης**, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 12.9.2016 δήλωσης ΕΦΑ έτους 2013 της προσφεύγουσας, σε περίπτωση υποβολής από φορολογούμενο φορολογικής δήλωσης με επιφύλαξη λόγω αμφιβολίας του ως προς την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, αν παρέλθουν 90 ημέρες από την υποβολή της δήλωσης με επιφύλαξη, χωρίς η Φορολογική Διοίκηση να αποφανθεί ρητά επί της επιφύλαξης (αν δηλαδή τη δέχεται ή την απορρίπτει και για ποιους λόγους), συνάγεται ότι την έχει απορρίψει. Στην υπό κρίση περίπτωση το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω από 12.9.2016 δήλωσης ΕΦΑ έτους 2013 με επιφύλαξη της προσφεύγουσας συμπληρωνόταν στις 11.12.2016 και επομένως η προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της εν λόγω επιφύλαξής της μέχρι την 10.1.2017. Ενόψει των ανωτέρω, στις 10.1.2017, ημερομηνία κατά την οποία η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, είχε συμπληρωθεί το ως άνω 90ήμερο, εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε ευχέρεια να απαντήσει στη διατυπωθείσα με την ως άνω από 12.9.2016 δήλωσή της ΕΦΑ έτους 2013 επιφύλαξή της, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της παραδεκτώς ασκήθηκε κατά της τεκμαιρόμενης, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψής της και εμπροθέσμως.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν για σκοπούς ΕΦΑ έτους 2013: «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 σκοπούς ΕΦΑ έτους 2013, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογίας), συνεπώς κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013 είναι η 01.01.2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «**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 την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «**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 μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) 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 κληρονομιάς 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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. α΄ περ. α΄-γ΄, 4, 5 και 8 ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «**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. 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) [...]. **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.** 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 51Α παρ. 4-6 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «**4. 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 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.** 5. 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. [...]. Για το έτος **2010** ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος **2011** ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται ως τέτοια με την 1150236/ΔΟΣ/2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805 Β'). 6. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου 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. ΔΟΣ Α 1053151 ΕΞ 2013/26.3.2013 (ΦΕΚ Β' 807/8.4.2013) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «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, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «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 [...]. 34. **Παναμάς.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1150236 ΕΞ 2010/9.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1805/17.11.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «Καθορίζουμε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος **2010** 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. [...]. 35. **Παναμάς.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 (ΦΕΚ Β' 1590/16.11.2005) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «Καθορίζουμε τις χώρες στις οποίες λειτουργούν εξωχώριες εταιρείες με βάση το σχετικό κατάλογο

χωρών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), ως εξής: [...]. **Παναμάς.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1053151 ΕΞ 2013/26.3.2013 (ΦΕΚ Β' 807/8.4.2013), ΔΟΣ Α 1011408 ΕΞ 2012/20.1.2012 (ΦΕΚ Β' 106/1.2.2012) και ΔΟΣ Α 1150236 ΕΞ 2010/9.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1805/17.11.2010) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 (ΦΕΚ Β' 1590/16.11.2005) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως και οι τέσσερις ίσχυαν την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013), **κατά την 01.01.2013 στα μη συνεργάσιμα κράτη περιλαμβανόταν ο Παναμάς**, και μάλιστα σταθερά και αδιαλείπτως ήδη από το 2010.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: **α)** φωτοαντίγραφο της with registration number, και **β)** φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ./4.6.2015 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (ΕΝΤΥΠΟ 2) και συγκεκριμένα της, καταχωρισθείσας από τις 30.12.2014 ως συνεχίζουσας στην Κύπρο, του Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου.

Επειδή, από το κείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα συστάθηκε στον **Παναμά** με το από 25.2.1997 καταστατικό και καταχωρήθηκε στα οικεία μητρώα του Παναμά το ίδιο έτος (1997), προέβη δε στη μεταφορά της έδρας της από τον Παναμά στην Κύπρο το **2014**, με ισχύ από **01.01.2015**, και δεδομένου ότι, κατά τα ανωτέρω, για το έτος 2013 η φορολογική υποχρέωση για τον ΕΦΑ γεννήθηκε την 1^η Ιανουαρίου 2013, συνάγεται σαφώς ότι **κατά την 01.01.2013 η προσφεύγουσα εξακολουθούσε να έχει την έδρα της** σύμφωνα με το καταστατικό της (καταστατική έδρα) **στον Παναμά**, ήτοι σε τρίτη, εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, χώρα, αφού δεν την είχε μεταφέρει ακόμα στην Κύπρο (ήτοι σε χώρα-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης). Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από τα ως άνω προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα και ειδικότερα από το ως άνω υπό στοιχείο (β) φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ./4.6.2015 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΧΕΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ (ΕΝΤΥΠΟ 2) του Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου, σύμφωνα με το οποίο η (με **διαφορετική πάντως επωνυμία** από την προσφεύγουσα, που φέρει την επωνυμία) καταχωρήθηκε από τις **30.12.2014** ως συνεχίζουσα στην Κύπρο.

Επειδή, από την ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013), προκύπτει σαφώς ότι ο καθορισμός ενός κράτους μη μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως μη συνεργάσιμου υπονοεί ότι **πάντως / σε κάθε περίπτωση** το κράτος αυτό **δεν έχει υπογράψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής** στο φορολογικό τομέα (σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, κατά την ειδικότερη ορολογία που χρησιμοποιείται στην κρίσιμη εφαρμοστέα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013)). Από αυτό παρέπεται ότι ο Παναμάς, στον οποίο η προσφεύγουσα είχε κατά τα διαλαμβανόμενα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας

απόφασης την καταστατική της έδρα την 01.01.2013, **την 01.01.2013** (ημερομηνία γένεσης κατά τα ανωτέρω της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ για το έτος 2013) **συγκαταλεγόταν μεταξύ των χωρών, οι οποίες δεν είχαν υπογράψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής** (για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής), αφού κατά την ημερομηνία αυτή (01.01.2013) περιλαμβανόταν μεταξύ των μη συνεργάσιμων κρατών. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση κατά την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013) **δεν πληρούνταν η σχετική προϋπόθεση** του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013, **περί της ύπαρξης σύμβασης διοικητικής συνδρομής** για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της καταστατικής έδρας της εταιρείας (**Παναμάς**), προκειμένου η τελευταία (εταιρεία) να μπορεί να εξαιρεθεί, τηρουμένων και των λοιπών προϋποθέσεων της διάταξης, από την υποχρέωση του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002, δηλαδή την υποχρέωση σε ΕΦΑ, και επομένως η προσφεύγουσα κατά το κρίσιμο έτος 2013 **δεν ενέπιπτε στη σχετική εξαίρεση από τον ΕΦΑ ούτε και σε καμία άλλη από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002**, όπως ίσχυε την 01.01.2013, **εξαιρέσεις, αλλά ήταν κανονικά υπόχρεη στο φόρο αυτό.**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 3 εδ. α' περ. α' ν. 3091/2002, όπως ερμηνεύονται σε συνδυασμό με τις Εισηγητικές Εκθέσεις των ν. 3091/2002 και ν. 3842/2010, προκύπτει ότι η βούληση του νομοθέτη κατά την επιβολή του ΕΦΑ έγκειται στη θέσπιση φορολογικού αντικινήτρου με σκοπό τον περιορισμό της φοροδιαφυγής και τη διασφάλιση της διαφάνειας, για το σκοπό αυτό επιδιώκεται με τις ως άνω διατάξεις να αρθεί η μυστικότητα που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών και να αποφευχθεί η ανωνυμία των πραγματικών κυρίων των ακινήτων, συνεπώς η εκπλήρωση του σκοπού του νόμου προϋποθέτει τη γνωστοποίηση στη φορολογική αρχή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της εξωχώριας εταιρείας καθώς και του ονόματος του πραγματικού κυρίου του ακινήτου, στην υπό κρίση δε περίπτωση έχει εκπληρωθεί ο σκοπός και το πνεύμα των ως άνω διατάξεων, καθόσον έχουν περιέλθει σε πλήρη γνώση της φορολογικής αρχής αφενός το ιδιοκτησιακό καθεστώς της (ειδικότερα ισχυρίζεται ότι η νόμιμη εκπρόσωπός της , φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, κατέχει το σύνολο του εταιρικού της κεφαλαίου, είναι δηλαδή η αποκλειστική μέτοχός της, και ότι το γεγονός αυτό τελούσε πάντοτε σε γνώση των ελληνικών αρχών) και αφετέρου τα στοιχεία του πραγματικού κατόχου του ακινήτου, ενώ επίσης διασφαλίζεται ότι δεν έλαβε χώρα καμία προσπάθεια φοροδιαφυγής ή απόκρυψης, ως εκ τούτου εξαιρείται από τον ΕΦΑ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ούτε από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα (αποδεικτικά μέσα) ούτε από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός της ότι η ελληνική Φορολογική Διοίκηση γνώριζε ότι η νόμιμη εκπρόσωπός της (της προσφεύγουσας), ΑΦΜ, κατείχε καθ' όλα τα έτη από τη σύστασή της το έτος 1997 και κατέχει μέχρι σήμερα και συνεπώς κατείχε και κατά την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ για το υπό κρίση έτος 2013) το σύνολο του εταιρικού της κεφαλαίου (απορριπτομένου κατά τούτο ως ουσία αβάσιμου του σχετικού αντίθετου

ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι το γεγονός ότι η νόμιμη εκπρόσωπός της, ΑΦΜ, είναι μέχρι σήμερα αποκλειστική μέτοχός της αποδεικνύεται συν τοις άλλοις από την από 30.12.2014 δήλωσή της προς τις κυπριακές αρχές (είναι το προαναφερθέν φωτοαντίγραφο τηςwith registration number), αφού ανεξαρτήτως της αποδεικτικής ισχύος της η δήλωση αυτή φέρει ημερομηνία 30.12.2014, συνεπώς δεν υφίστατο την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ για το υπό κρίση έτος 2013), και επιπλέον δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης ότι το γεγονός αυτό τελούσε καθ' οιονδήποτε τρόπο σε γνώση της ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης), η προσφεύγουσα πάντως δεν πληρούσε κατά την 01.01.2013 (ημερομηνία γένεσης, κατά τα ανωτέρω, της φορολογικής υποχρέωσης για τον ΕΦΑ έτους 2013) όλες τις απαραίτητες κατά νόμον προϋποθέσεις, προκειμένου να υπαχθεί σε κάποια από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013, εξαιρέσεις, και ειδικότερα δεν πληρούσε όλες τις απαραίτητες κατά νόμον προϋποθέσεις, προκειμένου να υπαχθεί **είτε α)** στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 15 **παρ. 3 εδ. α'** ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013, εξαίρεση, αφού κατά την 01.01.2013 δεν είχε, κατά τα προεκτεθέντα σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, την καταστατική της έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συνεπώς δεν πληρούνταν η σχετική προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 εδ. α' ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013, και ως εκ τούτου δεν μπορούσε να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή, **είτε β)** στην προβλεπόμενη από τη διάταξη του άρθρου 15 **παρ. 4** ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013, εξαίρεση, αφού κατά την 01.01.2013 είχε μεν την καταστατική της έδρα σε χώρα μη μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Παναμάς), πλην όμως με τη χώρα αυτή η Ελλάδα δεν είχε υπογράψει, κατά τα προεκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (01.01.2013) σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής και συνεπώς δεν πληρούνταν η σχετική προϋπόθεση του πραγματικού της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013, και ως εκ τούτου δεν μπορούσε να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή. Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ για το υπό κρίση έτος 2013) η προσφεύγουσα ήταν κανονικά υπόχρεη σε ΕΦΑ για το έτος 2013 και δεν εξαιρούνταν κατά κανένα τρόπο από το φόρο αυτό. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «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 την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «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 προβλεπόμενους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύ 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 τη διάταξη του άρθρου 14 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «Η χρήσις των αναγνωριζομένων εν τη παρούση συμβάσει δικαιωμάτων και ελευθεριών δέον να εξασφαλισθή ασχέτως διακρίσεως φύλου, φυλής, χρώματος, γλώσσης, θρησκείας, πολιτικών ή άλλων πεποιθήσεων, εθνικής ή κοινωνικής προελεύσεως, συμμετοχής εις εθνικήν μειονότητα, περιουσίας, γεννήσεως ή άλλης καταστάσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 3091/2002, όπως ίσχυε την 01.01.2013 (κρίσιμος χρόνος, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΦΑ έτους 2013): «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 κατεχοχήν 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 χαρακτηριστική 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, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η διάταξη του άρθρου 15 ν. 3091/2002, όπως ίσχυσε κατά τον κρίσιμο χρόνο, αντίκειται στη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος), ιδίως στη φορολόγηση με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, και στο συνταγματικό δικαίωμα της ατομικής περιουσίας (άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και άρθρο 14 της ΕΣΔΑ), καθότι έχει δημοτικό χαρακτήρα, με την αιτιολογία ότι, ενώ αρχικά ο συντελεστής του ΕΦΑ ήταν 3% επί της αντικειμενικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων ετησίως, με το άρθρο 57 ν. 3842/2010 αυξήθηκε σε 15% «με σκοπό τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του νομικού πλαισίου που περιβάλλει τα ακίνητα των εξωχώριων εταιρειών», σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 3842/2010, η αύξηση όμως αυτή συνεπάγεται την αποξένωση της φορολογούμενης εταιρείας από το περιουσιακό της στοιχείο και την αδυναμία της να συνεχίσει τη δραστηριότητα της, ιδιαιτέρως αν αυτή έγκειται στην εκμετάλλευση της ακίνητης περιουσίας της, πρόκειται με άλλα λόγια για μία φορολογική επιβάρυνση επί της ακίνητης περιουσίας των εταιρειών με δημοτικό αποτέλεσμα, καθόσον ο φόρος που καλείται μια εταιρεία να καταβάλει σε διάστημα επτά ετών υπερβαίνει την αντικειμενική αξία του ακινήτου ($15\% \times 7 = 105\%$), στην παρούσα μάλιστα οικονομική συγκυρία, κατά την οποία

οι πραγματικές αξίες των ακινήτων έχουν μειωθεί σε πολύ μικρότερο ποσοστό της αντικειμενικής αξίας, το δημευτικό αποτέλεσμα της φορολογίας με συντελεστή 15% ετησίως επιτείνεται. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η νομοθεσία για τον ΕΦΑ αποσκοπεί μεν, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα Εισηγητική Έκθεση επί του άρθρου 15 ν. 3091/2002, στην πάταξη της φοροαποφυγής αναφορικά με τους φόρους επί των ακινήτων που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες, προβλέπει όμως την εξαίρεση από αυτόν, μεταξύ άλλων, και εκείνων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που αποκαλύπτουν τους πραγματικούς φορείς τους - φυσικά πρόσωπα, δίνει δηλαδή τη δυνατότητα με τον τρόπο αυτό, αλλά και μέσω μεταβατικών διατάξεων (άρθρο 18 παρ. 2-3 ν. 3091/2002 και άρθρο 58 ν. 3842/2010) για τη μεταβίβαση των εν λόγω ακινήτων σε φυσικά πρόσωπα ή σε νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται του ΕΦΑ, να εξαιρεθεί εντελώς ένα καταρχήν υπόχρεο στον ΕΦΑ νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από το φόρο αυτό, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα, με την επιβολή του ΕΦΑ, ούτε υπερβολικής φορολόγησης, αντίθετης κατά τούτο με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, ούτε δημευτικού αποτελέσματος, αντίθετου κατά τούτο με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 14 της ΕΣΔΑ, στο πλαίσιο δε αυτό 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 ταμιευτικός, 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 ταμιευτικός σκοπός να μην είναι ο κύριος σκοπός της επιβολής ενός φόρου, αλλά δευτερεύων σκοπός. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος 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 10.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επί της διατυπωθείσας από την ίδια τη νομική οντότητα, με την υποβολή της από 12.9.2016 δήλωσής της ΕΦΑ έτους 2013, επιφύλαξης.

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 2013	21.589,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου υποβολής της δήλωσης	8.204,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.793,57 €

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
α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.