



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα

05/09/2016

Αριθμός απόφασης:

2921

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/1.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στη Λευκωσία Κύπρου με υποκατάστημα στην Ελλάδα που εδρεύει, κατά της υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τα ακίνητα της 01-01-2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29-01-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τα ακίνητα της 01-01-2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 445.274,97 €, πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας ποσού 534.329,96 €.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε μετά τη διενέργεια τακτικού ελέγχου Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) Ν. 3091/2002, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξαιρείται από την καταβολή του φόρου αυτού.

Μετά την παραλαβή της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας:

Α. Έγγραφο με θέμα «Αίτηση ακρόασης», το οποίο πρωτοκολλήθηκε στην Υπηρεσία μας με αριθμό-2016, με το οποίο η προσφεύγουσα αιτήθηκε όπως κληθεί να εκθέσει και προφορικά τις απόψεις της ενώπιον της υπηρεσίας μας.

Κατόπιν τούτου επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ.-2016 «ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ» και η ακρόαση πραγματοποιήθηκε την-2016 ημέρα

Β. Απάντηση της τράπεζας με αριθ. πρωτ., με θέμα: ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΠΕΡΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ, η οποία πρωτοκολλήθηκε στην Υπηρεσία μας με αριθμό-2016, και στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα: «σύμφωνα με την Δήλωση Στοιχείων Ταυτότητας Πραγματικών Δικαιούχων (Beneficial Owners), η οποία έχει υποβληθεί στην Τράπεζά μας, προκύπτει ότι πραγματικός δικαιούχος της εταιρείας είναι ο κ., κάτοικος, κάτοχος του υπ' αριθμόν Δελτίου Αστυνομικής Ταυτότητας.»

Γ. ΥΠΟΜΝΗΜΑ – ΔΙΑΒΙΒΑΣΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ, το οποίο πρωτοκολλήθηκε στην Υπηρεσία μας με αριθμό-2016. Στο υπόμνημα αυτό αναφέρονται τα ακόλουθα: «Κατατέθηκαν, στις2016, ενώπιον της Υπηρεσίας σας οι με αριθμούς πρωτοκόλλων2016 ενδικοφανείς προσφυγές της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία

Στο πλαίσιο εξέτασης από την Υπηρεσία σας των ως άνω ενδικοφανών προσφυγών των προσφευγόντων κατατίθεται νόμιμα και εμπρόθεσμα το παρόν έγγραφο υποβολής αποδεικτικού εγγράφου προς συμπλήρωση των ήδη προσκομισθέντων ενώπιόν σας.

Ιδίως επικαλούμαστε και προσκομίζουμε την από2014 βεβαίωση μετοχολογίου της ελεγχόμενης και ενδικοφανώς προσφεύγουσας εταιρείας, φέρουσα την επισημείωση της σύμβασης της Χάγης (apostille), με πλήρη αποδεικτική ισχύ δημοσίου εγγράφου, από την οποία αποδεικνύεται ότι η δεν είναι μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς, με την πράξη εμπίστευσης (trust), πλήρως και οριστικά αποξενώθηκε από κάθε δικαίωμα της κυριότητας, νομής και κατοχής επί των μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας, που μεταβιβάστηκαν στη εταιρεία «.....».

Κατά συνέπεια, μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2010, 2011, 2012 είναι η κυπριακή εταιρεία «.....», ενώ η ουδεμία εξουσία έχει ή διατηρεί επί της εταιρείας '..... και των μετοχών της κατά τα ελεγχόμενα έτη 2010, 2011, 2012.»

Στη «βεβαίωση μετοχολογίου», η οποία επισυνάπτεται στο προαναφερθέν υπόμνημα, ως μέτοχος της προσφεύγουσας την 01-01-2010, 01-01-2011 και 01-01-2012 εμφανίζεται η κυπριακή εταιρεία «.....».

Δ. ΥΠΟΜΝΗΜΑ – ΔΙΑΒΙΒΑΣΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ, το οποίο πρωτοκολλήθηκε στην Υπηρεσία μας με αριθμό-2016. Στο υπόμνημα αυτό αναφέρονται τα ακόλουθα:

«...., επικαλούμαστε και προσκομίζουμε τα ακόλουθα δημόσια, με πλήρη αποδεικτική ισχύ, νομίμως και αρμοδίως καταρτισθέντα και υπογεγραμμένα και φέροντα την επισημείωση της σύμβασης της Χάγης (apostille), αποδεικτικά έγγραφα:

1. Το από2016 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη στη Λευκωσία, φέρον την επισημείωση της σύμβασης της Χάγης (apostille), με το οποίο πιστοποιείται ότι, με βάση τα έγγραφα που μέχρι σήμερα τηρούνται στο Αρχείο Εφόρου Εταιρειών, ο Διευθυντής, της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» είναι ο κ. και Γραμματέας της ως άνω εταιρείας ορίσθηκε η αλλοδαπή (κυπριακή) εταιρεία με την επωνυμία «.....» με έδρα επί της οδού στη Λευκωσία Κύπρου, **(βλ. συνημμένο σχετικό 1).**

2. Το από2016 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη στη Λευκωσία, φέρον την επισημείωση της σύμβασης της Χάγης (apostille), με το οποίο πιστοποιείται ότι με βάση τα έγγραφα που μέχρι σήμερα τηρούνται στο Αρχείο Εταιρειών, μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» κατά το χρονικό διάστημα από τις2009 μέχρι την2009 ήταν η **(βλ. συνημμένο σχετικό 2).**

3. Το από2016 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη στη Λευκωσία, φέρον την επισημείωση της σύμβασης της Χάγης (apostille), με το οποίο πιστοποιείται ότι, με βάση τα έγγραφα που μέχρι σήμερα τηρούνται στο Αρχείο του Εφόρου Εταιρειών, μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά το χρονικό διάστημα από τις2009 μέχρι την2012, ήταν η εταιρεία με την επωνυμία «.....», **(βλ. συνημμένο σχετικό 3).**

4. Την από2016 Ένορκη Δήλωση του μόνου Διευθυντή της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ο, **(βλ. συνημμένο σχετικό 4)**, με την οποία βεβαιώθηκε με όρκο ενώπιον του Επαρχιακού Δικαστηρίου Κύπρου, ότι από το Μετοχολόγιο της εταιρείας και κατά το διάστημα2009 μέχρι2012 μόνος μέτοχος της Εταιρείας υπήρξε η εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία κατά το ως άνω χρονικό διάστημα, ήτοι από την2009 μέχρι την2012, κατείχε το σύνολο των μετοχών της εταιρείας «.....» ως επίτροπος, στο όνομα και για λογαριασμό του πραγματικού δικαιούχου των μετοχών, κ., φυσικού προσώπου με αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) στην Ελλάδα δυνάμει Κυπριακού Διεθνούς Εμπιστεύματος, νομίμως συσταθέντος την 4.12.2009. Από το σύνολο των ανωτέρω εγγράφων προκύπτει ότι, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2010, 2011 και 2012 η δεν είναι μέτοχος της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς, με την πράξη εμπίστευσης (trust), πλήρως και οριστικά αποξενώθηκε από κάθε δικαίωμα της κυριότητας, νομής και κατοχής επί των μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας. Ιδίως, την 4.12.2009 και με την πράξη εμπίστευσης, η πλήρως και οριστικά αποξενώθηκε από κάθε δικαίωμα της κυριότητας, νομής και κατοχής επί των μετοχών της εταιρείας «.....», που μεταβιβάστηκαν κατά τα ανωτέρω στην εταιρεία «.....», η οποία, υπό την ιδιότητα του Επιτρόπου, κατείχε, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2010, 2011 και 2012, το σύνολο των μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας στο όνομα και για λογαριασμό πραγματικού δικαιούχου των μετοχών, κ., φυσικού προσώπου με αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) στην Ελλάδα).»

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τα στοιχεία που υπέβαλε στην υπηρεσία μας μετά την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής και τους ισχυρισμούς που διατύπωσε κατά την ακρόαση που πραγματοποιήθηκε την-2016, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

2. Η ανυπαρξία της παράβασης.

3. Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης.

(3α) Η νομότυπη και αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

(3β) Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

(3γ) Η μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ)».

(3δ) Η συνταγματική υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης για ορθή ερμηνεία του κανόνα δικαίου (εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού) και για αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης.

(3ε) Η νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου. Η έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου κατά παράβαση της προδικασίας διενέργειας φορολογικού ελέγχου.

4. Η νόμω και ουσία αβάσιμη απόρριψη των προσκομισθέντων σχετικών εγγράφων επί τη βάσει ότι τα εν λόγω έγγραφα, για την εξαίρεση από τον ειδικό φόρο ακινήτων, πρέπει να εκδοθούν μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του ειδικού φόρου και ότι, σε κάθε περίπτωση, πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση.

5. Οι προϋποθέσεις εξαίρεσης / απαλλαγής από τον Ε.Φ.Α. στην περίπτωση ανώνυμης εταιρείας και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με τελικό δικαιούχο φυσικό πρόσωπο με ελληνικό Α.Φ.Μ., κατά το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3091/2002, όπως αυτό τροποποιήθηκε από τους Ν. 3842/2010 και Ν. 3943/2011.

6. Η ασυμβατότητα του άρθρου 15 Ν.3091/2002 με την ευρωπαϊκή νομοθεσία και ιδίως η ασυμβατότητα της μη χορήγησης απαλλαγής από τον φόρο σε νομικό πρόσωπο που έχει στο ενεργητικό του ακίνητο και στο οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα εμπίστευμα δικαίου χώρας της Ε.Ε..

7. Ειδικότερα, το νόμω και ουσία αβάσιμο και ανατιολόγητο της μη αναγνώρισης του εμπιστεύματος (trust), ως νομικής οντότητας δυνάμενης να τύχει απαλλαγής από τον Ε.Φ.Α, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, όπως αυτός τροποποιήθηκε διαδοχικά από τους Ν.3842/2010 και Ν.3943/2011 και ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 2010, 2011 και 2012».

8. Ανακεφαλαίωση.

9. Τα συντρέχοντα στην υπό κρίση περίπτωση πραγματικά περιστατικά.

10. Η απαλλαγή του υπό κρίση ακινήτου από τον Ε.Φ.Α., λόγω της πλήρωσης της προϋπόθεσης της ύπαρξης συμμετοχικών τίτλων στο όνομα των φυσικών προσώπων, με Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα.

Επί του 1^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον **1^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματικές τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επί του 2^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον **2^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι πεπλανημένα και παράνομα, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη καθόσον, σε καμία παράβαση των διατάξεων του Ν.3091/2002 υπέπεσε, όλοι δε οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου είναι νόμω αβάσιμοι και ουσία ανακριβείς και στερούμενοι νόμιμης αιτιολογίας.

Επειδή, ο ανωτέρω λόγος, από τον οποίο δεν προκύπτουν συγκεκριμένες αιτιάσεις κατά της προσβαλλόμενης πράξης, είναι απορριπτέος, καθόσον διατυπώνεται αορίστως και είναι ανεπίδεκτος εκτίμησης (πρβλ. 2045/95 ΔΔικ 1995/ 1256, ΣτΕ 2046/95 ΕλλΔνη 37/775).

Επί του 3^{ου} λόγου

- Η προσφεύγουσα με τον **3α λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι κατά την προδικασία της προσβαλλόμενης πράξης, η φορολογική αρχή δεν τήρησε αποτελεσματικά την προδικασία προηγούμενης ακρόασης, αφού αυτή κατ' ουσία αυτή δεν «ακροάσθηκε» την προσφεύγουσα εταιρεία, κατά παράβαση του Ν. 4174/2013, κατά τον οποίο η φορολογική αρχή υποχρεούται να τηρεί

προδικασία προηγούμενης ακρόασης και να ακροάται ουσιαστικά και καλόπιστα τον φορολογούμενο προ της έκδοσης οιασδήποτε καταλογιστικής φόρου ή/ και προστίμου πράξης της.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 κοινοποίησης.

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.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή τήρησε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 διαδικασία και συγκεκριμένα στις12-2015 κοινοποίησε εγγράφως στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου, με το υπ' αριθ.-12-2015 σημείωμα διαπιστώσεων και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου. Η προσφεύγουσα εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών και συγκεκριμένα με το με αριθ. πρωτ.-12-2015 έγγραφο, διατύπωσε τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νομότυπης και αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

- Η προσφεύγουσα με τον **3β λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έχει παραβιάσει το δικαίωμα πρόσβασης σε στοιχεία του φακέλου διότι, η ελεγκτική αρχή στήριξε την έκθεσή της και κατά συνέπεια την προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων και σε στοιχεία τα οποία ουδέποτε κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αποτέλεσμα η τελευταία να μην έχει πλήρη και εξειδικευμένη γνώση. Ιδίως, στην οικεία Έκθεση ελέγχου αόριστα και γενικά αναφέρονται ως συνημμένα έγγραφα «λοιπά στοιχεία ελέγχου», η ταυτότητα των οποίων ουδέποτε κατέστη γνωστή στην Έκθεση ελέγχου.

Συνεπώς, λόγω της ως άνω παράλειψης της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει στοιχεία που χρησιμοποίησε, έχει στερηθεί των συνταγματικών δικαιωμάτων της για αποτελεσματική πρόσβαση στο φάκελό της, αποτελεσματική προηγούμενη ακρόαση και ακολούθως για πλήρη και αποτελεσματική έννομη προστασία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή θεμελίωσε το συμπέρασμά της περί υπαγωγής του υπό κρίση ακινήτου σε ΕΦΑ στηριζόμενη στα στοιχεία που συνυπέβαλε με τη δήλωσή της η ίδια η προσφεύγουσα, καθώς και όσα προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα πρόσβασης σε στοιχεία του φακέλου και ακολούθως το δικαίωμά της για αποτελεσματική ακρόαση είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και καταχρηστικός προβαλλόμενος.

- Η προσφεύγουσα με τον **3γ λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι στην προσβαλλόμενη πράξη, δεν αναγράφονται στο σώμα της, κατά παράβαση των ισχυουσών και εφαρμοστέων διατάξεων κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης αυτής, οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό Φόρου καθώς και η μέθοδος υπολογισμού του Φόρου, (ταμειακή βεβαίωση). Με βάση

το σύνολο των ανωτέρω και επειδή από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα για την από τον Νόμο προβλεπόμενη συγκρότησή της, για τους λόγους αυτούς η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ως εκ τούτου δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα.

Επειδή, στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- 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) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι-κ) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 εκδόθηκαν οι με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1009902 ΕΞ 15.1.2014 (ΦΕΚ Β' 152/29.01.2014) και ΔΕΛ Α1044111 ΕΞ 7-3-2014 (ΦΕΚ Β' 759/27.03.2014) αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε., με τις οποίες καθορίζεται ο τύπος των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τον τύπο που ορίστηκε από τις προαναφερόμενες αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. και περιέχουν όλες τις πληροφορίες που ορίζονται στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης συγκρότησης της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Εξάλλου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους τους, η οποία αιτιολογία μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218). Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη αιτιολογείται πλήρως **και** στην οικεία έκθεση ελέγχου.

- Η προσφεύγουσα με τον **36 λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι, η φορολογική αρχή έχει παραβιάσει την υποχρέωση αιτιολογίας και εξατομίκευσης του φορολογικού περιστατικού και σε κάθε περίπτωση, αυτή προέβη νόμω και ουσία αβάσιμα σε καταλογισμό ειδικού φόρου ακινήτων Ιδίως, δεν αιτιολόγησε εξειδικευμένα, ως συνταγματικά ήταν υποχρεωμένη (άρθρο 78 παρ.1,4 - κανόνας νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και άρθρο 4 παρ.1,5 - ισότητα, φοροδοτική ικανότητα), τον λόγο για τον οποίο στην υπό κρίση περίπτωση η ελεγχόμενη εταιρεία δήθεν δεν εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής Ε.Φ.Α., με βάση τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 15 παρ.3 Ν.3091/2002, όπως οι οικείες διατάξεις διαχρονικά και για τις ελεγχόμενες διαχειρίσεις 2010 - 2012 ίσχυαν και έχουν από τη φορολογική διοίκηση καθώς και από την ημεδαπή και αλλοδαπή νομολογία και επιστήμη ερμηνευτεί.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται οι διατάξεις υπό τις οποίες έλαβε χώρα ο έλεγχος, καθώς και τα στοιχεία και τα πραγματικά γεγονότα που έλαβε υπόψη του. Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι με το λόγο αυτό ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

- Η προσφεύγουσα με τον **3ε λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι, στην εντολή ελέγχου και στο ειδικότερο κεφάλαιο αυτής, επί του αντικειμένου του ελέγχου, δεν αναφέρεται ως ειδικότερο αντικείμενο ελέγχου ο ειδικός Φόρος ακινήτων. Ενώ, η αναφορά «λοιποί φόροι τέλη και εισφορές» στην υπό εξέταση εντολή ελέγχου, δεν δύναται να θεραπεύσει την έλλειψη αυτή (προσδιορισμός ειδικότερου αντικειμένου ειδικού φόρου ακινήτων).

Επειδή, σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε.: «Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός».

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε τακτικός - πλήρης έλεγχος και επί της σχετικής εντολής αναφέρεται ότι αντικείμενο του ελέγχου αποτελούν **και** οι λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές, ο ισχυρισμός περί έλλειψης ειδικής εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επί του 4^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον **4^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι νόμω και ουσία αβάσιμα η φορολογική αρχή επικαλείται και προκρίνει την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, με την οποία προβλέπεται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη.

Η φορολογική αρχή υποχρεούται κατά δέσμια αυτής αρμοδιότητα, κατά τη διενέργεια του παρόντος φορολογικού ελέγχου να δεχθεί τα προσκομιζόμενα υποστηρικτικά έγγραφα του ελεγχόμενου φορολογούμενου και με βάση αυτά να διαγνώσει τα φορολογικά περιστατικά.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή επικαλείται και προκρίνει την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, με την οποία προβλέπεται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, ούτε ότι δεν δέχθηκε τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα υποστηρικτικά έγγραφα κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αβάσιμης απόρριψη των προσκομισθέντων σχετικών εγγράφων επί τη βάση ότι τα εν λόγω έγγραφα, για την εξαίρεση από τον ειδικό φόρο ακινήτων, πρέπει να εκδοθούν μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του ειδικού φόρου και ότι, σε κάθε περίπτωση, πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επί του 5^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον **5^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι στο πεδίο των εξαιρέσεων του άρθρου 15 Ν.3091/2002, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 57 Ν.3842/2010, δύναται να ενταχθεί και η περίπτωση όπου ανώνυμη εταιρία διατηρεί εμπράγματο δικαίωμα στην Ελλάδα, ενώ οι μετοχές της ανήκουν σε trust που έχει συσταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αλλοδαπού (κυπριακού) δικαίου, υπό την προϋπόθεση ότι το φυσικό πρόσωπο - δικαιούχος του trust διατηρεί στην Ελλάδα Α.Φ.Μ. και έχει τηρηθεί η σχετική διαδικασία που ορίζει η σχετική Υ.Α. ΠΟΛ. 1093/2010.

Επειδή, στο άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α' 23-04-2010) και ισχύει από 01-01-2010, ορίζεται ότι:

«1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής 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.

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.....

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 σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω α', β' και γ' περιπτώσεων κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., και εποπτεύονται από αρχή της χώρας της έδρας τους, καθώς και θεσμικοί επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κρατους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Σημείωση: όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε 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.

Σημείωση: Μετά τις λέξεις «εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα», τέθηκε όπως προστέθηκε η φράση «με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο» με την περίπτωση β' της παραγράφου 9 του άρθρου 24 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 24 του ίδιου νόμου)

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της εταιρείας των ανωτέρω περιπτώσεων υπό στοιχεία α', β', γ', τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

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.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

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 την ΠΟΛ. 1093/14.6.2010 Α.Υ.Ο. -Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330Α'/24-12-2002), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α'/23-04-2010).

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, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010, απαιτείται να τηρούνται, κατ'έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί απαλλαγών, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

5. Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, 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 τυχόν τροποποιήσεις του, συνοδευόμενο από πιστοποιητικό της αρμόδιας αρχής περί των τροποποιήσεων αυτών καθώς και των σχετικών φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου προβλέπεται. 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 1η 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 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.

Από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι:

1) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών είναι ονομαστικές και ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών από νομικό πρόσωπο να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις ανώνυμες εταιρείες.

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.

Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν ανήκει σε:

1) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2) Πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής του Κράτους – Μέλους της καταστατικής τους έδρας ή της Κεντρικής Τράπεζας, αν πρόκειται για πιστωτικά ιδρύματα, ή της αρμόδιας υπηρεσίας ή ανεξάρτητης αρχής που εποπτεύει ασφαλιστικούς οργανισμούς.

3) «Θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητά του, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1114/17.5.2011 Α.Υ.Ο. - Συμπλήρωση και τροποποίηση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 σχετικά με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α') και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν. 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66Α')

«Η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 συμπληρώνεται και τροποποιείται και έχει ως εξής:

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, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν. 3943/2011, απαιτείται να τηρούνται, κατ' έτος, από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις περί εξαιρέσεων, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:

6. Περιπτώσεις α', β' και γ' παραγράφου 3 άρθρου 15

α) Εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, 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 τυχόν τροποποιήσεις του, συνοδευόμενο από πιστοποιητικό της αρμόδιας αρχής περί των τροποποιήσεων αυτών καθώς και των σχετικών φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου προβλέπεται.

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 1η 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 που υπάγονται στις εξαιρέσεις 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 υπάγεται στην εξαίρεση. 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 είναι ονομαστικές και ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή σε περίπτωση κατοχής μέρους ή του συνόλου των μετοχών των ανώνυμων εταιρειών από νομικό πρόσωπο να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις ανώνυμες εταιρείες.

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.

Δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους, εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, εταιρικών μεριδίων ή εταιρικών μερίδων της υπόχρεης εταιρείας και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτήν ανήκει σε:

1) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο το δικαιολογητικό της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

2) Πιστωτικό ίδρυμα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικό ταμείο, ασφαλιστική εταιρεία, αμοιβαίο κεφάλαιο, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρεία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή εταιρεία συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε.. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής της χώρας της καταστατικής τους έδρας.

3) «Θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας Κράτους – Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται μόνο βεβαίωση για την ιδιότητά του, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, από την οικεία Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.»

Άρθρο 2

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, που εμπίπτουν στις διατάξεις περί εξαιρέσεων των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, υποχρεούνται να φυλάσσουν τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης για χρονικό διάστημα είκοσι (20) ετών από το χρόνο φορολογίας και να τα επιδεικνύουν σε πιθανό φορολογικό έλεγχο, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με την περ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει, τα οποία συνυποβάλλουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά με τη δήλωση του ειδικού φόρου.

Τα δικαιολογητικά του άρθρου 1 πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, συμπεριλαμβανομένης και ενδεχόμενης παράτασης που δόθηκε για την υποβολή της δήλωσης αυτής. Στις δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, λόγω έκδοσης των δικαιολογητικών σε χρόνο μεταγενέστερο της ανωτέρω προθεσμίας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο ν. 2523/1997. Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που τα δικαιολογητικά τηρούνται στο αρχείο των νομικών προσώπων.

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1093/14.6.2010 (Φ.Ε.Κ. 959Β').»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 191/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «Β.- Με τις διατάξεις των άρθρων 15-18 του ν. 3091/2002 εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη ο ειδικός φόρος επί ακινήτων, με σκοπό, όπως ρητά αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση, την πάταξη της φοροδιαφυγής, με τη δημιουργία αντικινήτρων ικανών να αποτρέψουν τους πραγματικούς ιδιοκτήτες ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ελλάδα από τη χρήση αλλοδαπών εταιρειών, ως μέσων φοροαποφυγής. Η εισηγητική έκθεση αναφέρεται σε «εξωχώριες» (offshore) εταιρείες, στην ιδιοκτησία των οποίων

ανήκουν πολλά ακίνητα μεγάλης αξίας, χωρίς να είναι δυνατή η αποκάλυψη του πραγματικού ιδιοκτήτη, λόγω μυστικότητας που περιβάλλει το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εξωχώριων εταιρειών, σύμφωνα με το δίκαιο της χώρας όπου είναι εγκαταστημένες, χώρες που χαρακτηρίζονται ως «φορολογικοί παράδεισοι» (βλ. Κ. Πέρρου, ΧρΙΔ. Γ/2003 σελ.846, Κ. Καλλιντέρης, ΔΕΕ 11/2006, σελ. 1113, Χρ. Τότσης, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2003, σελ.510).

Η επιβολή του ως άνω ειδικού φόρου έρχεται, αφενός, να καλύψει τις περιπτώσεις φοροαποφυγής από τους πραγματικούς ιδιοκτήτες των ακινήτων και, αφετέρου, να εξαλείψει τη φορολογικά άνιση μεταχείριση των ελληνικών εταιρειών που έχουν ακίνητα, σε σχέση με τις εξωχώριες εταιρείες ιδιοκτήτριες ακινήτων. Υπ' αυτή την έννοια, ο ειδικός φόρος αποτελεί ένα είδος «τιμωρίας» για τις εξωχώριες εταιρείες, που εκφράζει την αποδοκιμασία της χρήσης τους, με σκοπό την αποφυγή των φορολογικών υποχρεώσεων των πραγματικών ιδιοκτητών ακινήτων στην Ελλάδα. Οι εταιρείες που δεν θα υπαχθούν σε κάποια από τις εξαιρέσεις που προβλέπει ο νόμος και που θα θελήσουν να διατηρήσουν το καθεστώς μυστικότητας, θα κληθούν να καταβάλουν το φόρο, ως, κατά κάποιον τρόπο, «ελάχιστη» συνεισφορά τους στα έσοδα του κράτους, ως αντιστάθμισμα, πραγματικό και όχι νομικό, της πραγματικά οφειλόμενης συνεισφοράς τους, η οποία δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί επακριβώς (Κ. Πέρρου, ο.π.).»

Επειδή, στις-12-2009 συνεστήθη, κατά το δίκαιο της Κυπριακής Δημοκρατίας, "Εμπίστευμα ΓΑΜΑ" από την (ιδρυτής) μόνιμη κάτοικο Warsawy, κάτοχο Πολωνικού διαβατηρίου, με τη σύμπραξη της Κυπριακής Εταιρείας (αρχικός Επίτροπος).

Σύμφωνα με την εν λόγω πράξη,

« (Α) Ο Ιδρυτής κατέχει νομίμως όλες τις μετοχές της εταιρείας και ελεύθερες παντός βάρους ή δικαιώματος της εταιρείας (εν της εφεξής η «Καθορισμένη Εταιρεία») που ασχολείται μεταξύ άλλων και με ανάπτυξη και κατοχή, ιδιοκτησία και εκμετάλλευση ακινήτων και επιθυμεί να διαθέσει, υπό τους όρους των καταπιστεύσεων που προβλέπονται στην παρούσα (εφεξής οι "Καταπιστεύσεις"), την κυριότητα των μετοχών της Καθορισμένης Εταιρείας που περιγράφεται στο Πρώτο Παράρτημα της παρούσης και να προβλέψει για την καθημερινή διαχείριση της Καθορισμένης Περιουσίας και συναφών υποθέσεων της Καθορισμένης Εταιρείας που αποτελούνται κυρίως από την ιδιοκτησία ενός ακινήτου.

(Β) Ο Ιδρυτής ενδιαφέρεται όπως η τοιαύτη Καθορισμένη Περιουσία πρέπει να συνεχίσει να τυγχάνει της διαχείρισης που προνοείται στην παρούσα προς όφελος των Δικαιούχων (Beneficiaries) που κατονομάζονται στην παρούσα και σύμφωνα με την τοιαύτη επιθυμία, ο Ιδρυτής έχει μεταβιβάσει στον Αρχικό Επίτροπο το σύνολο των μετοχών της Καθορισμένης Εταιρείας (που περιγράφεται στο Πρώτο Παράρτημα της παρούσης), για να κατέχονται υπό τις Καταπιστεύσεις του παρόντος Εμπιστεύματος και τις εξουσίες και πρόνοιες που περιέχονται πιο κάτω. Ο Ιδρυτής παραδίδει τα Πιστοποιητικά Μετοχών στον Αρχικό Επίτροπο σήμερα.

ΤΩΡΑ Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΡΑΞΗ που έγινε σύμφωνα με την ρηθείσα επιθυμία και πρόθεση και εν όψει των όσων αναφέρονται στο προοίμιο ΜΑΡΤΥΡΕΙ τα ακόλουθα:

ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ

1. Στην παρούσα Πράξη, εκτός αν το κείμενο απαιτεί διαφορετικά και επιπροσθέτως προς τους όρους που ορίζονται αλλαχού στη παρούσα, οι ακόλουθοι όροι και εκφράσεις θα έχουν τις ακόλουθες αντίστοιχες έννοιες:

(i) "**Δικαιούχοι**" σημαίνει και περιλαμβάνει όλα και οποιοδήποτε από τα πρόσωπα ή τάξεις προσώπων που περιγράφονται στο Δεύτερο Παράρτημα της παρούσης ήδη υπάρχοντα υπό την επιφύλαξη της ασκήσεως των εξουσιών που περιέχονται στην Παράγραφο 4 της παρούσης και "**Δικαιούχος**" θα σημαίνει τον μόνο ή οποιονδήποτε από τους Δικαιούχους.

(ii) "**Το Εμπίστευμα ΓΑΜΑ**" σημαίνει το εμπίστευμα που συστήθηκε υπό του Ιδρυτού διά της υπογραφής της συστατικής πράξης εμπιστεύματος υπό σημερινή ημερομηνία που έγινε με την που είναι γνωστό ως το Εμπίστευμα ΓΑΜΑ.....

(ix) "**Αρχικός Επίτροπος**" σημαίνει την, εταιρεία συνεστημένη και υφισταμένη κατά το δίκαιο της Κυπριακής Δημοκρατίας με εγγεγραμμένο γραφείο και έδρα στη, Λευκωσία.

(xvii) "Ημερομηνία Λήξεως" σημαίνει οποιαδήποτε από τις ακόλουθες ημερομηνίες θα συμβεί πρώτη: (α) την ημέρα κατά την οποία περίοδος ενενήντα εννέα ετών από την ημερομηνία της παρούσης Πράξης θα λήξει ή (β) την ενωρίτερη ή αργότερη ημερομηνία που θα καθορισθεί κατά τον τρόπο που ορίζεται στην Παράγραφο 15 αλλά έτσι ώστε, αν η σχετική Πράξη ή διακήρυξη που απαιτείται να υπογραφεί σύμφωνα με αυτή δεν αφορά το σύνολο της Περιουσίας του Εμπιστεύματος, θα προσδιορίζει την Ημερομηνία Λήξεως μόνο εν σχέσει προς το μέρος ή τα μέρη της Περιουσίας του Εμπιστεύματος που προσδιορίζεται εκεί.

ΤΟ ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΟΥ ΕΜΠΙΣΤΕΥΜΑΤΟΣ

(i) ΤΟ ΠΑΡΟΝ Εμπίστευμα συνιστάται κατά το δίκαιο της Κυπριακής Δημοκρατίας και τα δικαιώματα όλων των μερών και όλων των Δικαιούχων θα διέπονται και θα ερμηνεύονται σύμφωνα με τους νόμους της Κυπριακής Δημοκρατίας, τα Δικαστήρια της οποίας θα αποτελούν το *forum* διά την διοίκηση του παρόντος και διά την επίλυση οποιοσδήποτε διαφοράς ήθελε ανακύψει εξ αυτού και/ή εν σχέσει προς αυτό, ανεξαρτήτως αν ένας (ή περισσότεροι) εκ των Επιτρόπων του παρόντος ενδέχεται από καιρού εις καιρόν να διαμένει ή κατοικεί εκτός της Κυπριακής Δημοκρατίας και νοουμένου πάντοτε ότι ο Επίτροπος δύναται να διοικεί και διαχειρίζεται (ως προβλέπεται στην παρούσα) το παρόν Εμπίστευμα από τον τοιούτο τόπο ή τόπους ως αυτός (αυτοί) θεωρεί/ούν πρόπον χωρίς να παραβλάπτεται η εφαρμογή του δικαίου που έχει ορισθεί ως εφαρμοστέο και ανεξαρτήτως του αν το δίκαιο αυτού του τόπου θα είναι το δίκαιο που ορίστηκε ως εφαρμοστέο δυνάμει της παρούσης ΝΟΟΥΜΕΝΟΥ ΠΑΝΤΟΤΕ ότι εκτός αν το Εφαρμοστέο Δίκαιο του Εμπιστεύματος επιτρέπει άλλως, ένας εκ των Επιτρόπων θα είναι κάτοικος ή θα διαμένει στην Κυπριακή Δημοκρατία.

(ii) Ο/οι Επίτροπος/οι θα έχει την εξουσία δια πράξεως ή άλλου εγγράφου από καιρού εις καιρόν εκάστοτε (αλλά πάντοτε με την προηγουμένη έγκριση του Ιδρυτού ή των Επιμελητών) και οποτεδήποτε να διακηρύξει ότι το παρόν Εμπίστευμα θα διέπεται στο εφεξής υπό του δικαίου της τοιαύτης άλλης δικαιοδοσίας ως θα ορίζεται στην τοιαύτη πράξη ή με άλλο έγγραφο και κατ' ακολουθίαν τα δικαιώματα όλων των προσώπων και η ερμηνεία και το αποτέλεσμα κάθε διατάξεως της παρούσης θα ερμηνεύονται σύμφωνα με το δίκαιο της εν λόγω δικαιοδοσίας, τα Δικαστήρια της οποίας θα καταστούν το *forum* δια την διοίκηση του παρόντος Εμπιστεύματος.

ΔΙΑΚΗΡΥΞΗ ΤΟΥ ΕΜΠΙΣΤΕΥΜΑΤΟΣ

3. (i) Ο/ΟΙ Επίτροπος/οι θα κατέχουν την Περιουσία του Εμπιστεύματος και το εισόδημα τούτου υπό τις ακόλουθες Καταπιστεύσεις και σύμφωνα με τις εξουσίες και διατάξεις που περιέχονται εν συνεχεία.

(ii) Ο/ΟΙ Επίτροπος/οι θα έχουν το δικαίωμα καθ' οιονδήποτε χρόνο διαρκούντος του Εμπιστεύματος που συνιστάται με την παρούσα να δεχθούν τοιαύτη πρόσθετη περιουσία ως ήθελε μεταβιβασθεί στο Εμπίστευμα υπό οιοδήποτε προσώπου ή προσώπων είτε προσωπικώς ή δια διαθήκης.

4. ΥΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ των όσων προβλέπονται στην παρούσα ο/οι Επίτροπος/οι θα κατέχουν την Περιουσία του Εμπιστεύματος (και το εισόδημα ταύτης) υπό τις ακόλουθες Καταπιστεύσεις και υπό την επιφύλαξη των ακόλουθων εξουσιών και προνοιών:

(i) Ο/οι Επίτροπος/οι θα κατέχουν τη Περιουσία του Εμπιστεύματος καταπιστευτικά για το όφελος των Δικαιούχων που αναφέρονται στο Δεύτερο Παράρτημα της παρούσης.

(ii) Ο/οι Επίτροπος/οι δύναται μέχρι της Ημερομηνίας Λήξεως να πληρώνει/ουν ή να χρησιμοποιεί/ουν το όλο ή τοιούτο μέρος του εισοδήματος της Περιουσίας του Εμπιστεύματος ως ο/οι Επίτροπος/οι θα κρίνει/ουν πρόπον πρωτίστως προς ή για την συντήρηση των Δικαιούχων κατά τον τρόπο που προβλέπεται στη παρούσα και δευτερευόντως προς ή δια την μόρφωση, προαγωγή ή ωφέλεια του ενός ή πλειόνων των Δικαιούχων κατ' αποκλεισμό άλλων ή άλλου εκ των εκάστοτε Δικαιούχων που υφίστανται εκάστοτε στην δευτέρα αυτή περίπτωση σε τοιαύτα ποσοστά ή τρόπο ως ο/οι Επίτροπος/οι κατά την διακριτική ευχέρεια του/των, με την έγκριση του Ιδρυτή ή των Επιμελητών που από καιρού εις καιρόν ήθελον θεωρήσει προσήκον χωρίς ο/οι Επίτροπος/οι να έχει/ουν οποιαδήποτε περαιτέρω ευθύνη να εποπτεύσει/ουν την χρησιμοποίησή των έτσι ώστε η τοιαύτη πληρωμή να αποτελεί έγκυρη απαλλαγή του/των Επιτρόπου/ους ΝΟΟΥΜΕΝΟΥ ΠΑΝΤΟΤΕ ότι η εξάσκηση των ως άνω διακριτικών εξουσιών του/των Επιτρόπου/ων θα υπόκεινται στις εφαρμοστέες διατάξεις που αναφέρονται στο Δεύτερο Παράρτημα της παρούσης.

(iii) Τηρουμένης της Αίρεσης που αναφέρεται στην προηγούμενη Υπό-Παράγραφο (ii), ο/οι Επίτροπος/οι μέχρι της Ημερομηνίας Λήξεως θα χειρίζεται/ονται το εισόδημα της Περιουσίας του Εμπιστεύματος ή του τοιούτου μέρους αυτού που δεν θα έχει πληρωθεί ή διατεθεί ως προαναφέρθηκε, με προσθήκη τούτου ως προσαύξηση του κεφαλαίου της Περιουσίας του Εμπιστεύματος.

(iv) Τηρουμένης της Αίρεσης που αναφέρεται στην Υπό-Παράγραφο (ii) ανωτέρω, ο/οι Επίτροπος/οι θα έχει/ουν και δύνανται κατά την διακριτική ευχέρεια και οποτεδήποτε και από καιρού εις καιρόν να πληρώνει/ουν ή διαθέτει/ουν το όλο ή οιοδήποτε μέρος ή μέρη της Περιουσίας του Εμπιστεύματος προς ή δια την προαγωγή ή το όφελος των Δικαιούχων κατά τον τρόπο που προβλέπεται στο Δεύτερο Παράρτημα της παρούσης.

(v) Τηρουμένης της Αίρεσης που αναφέρεται στην Υπό-Παράγραφο (ii) ανωτέρω, ο/οι Επίτροπος/οι θα κατέχει/ουν το κεφάλαιο και εισόδημα της Περιουσίας του Εμπιστεύματος καταπιστευτικά δια τους τοιούτους Δικαιούχους που θα βρίσκονται στη ζωή κατά την ημερομηνία που προηγείται της Ημερομηνίας Λήξεως και αν είναι περισσότεροι του ενός σε τοιαύτα μερίδια μεταξύ των ως προβλέπεται στο Δεύτερο Παράρτημα της παρούσης.

.....

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ

14.2 ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΣ τυχόν αντιθέτου διατάξεως που περιέχεται στη παρούσα ο Ιδρυτής με την συμφωνία των Επιμελητών ή οι Επιμελητές μόνοι, θα έχουν την εξουσία, επιφυλασσόμενων τυχόν προηγούμενων διορισμών ή διανομών που έγιναν σύμφωνα με την παρούσα να αποδώσουν ή επαναποδώσουν σε άλλο τίτλο κυριότητας όλης ή οποιουδήποτε μέρους της Περιουσίας του Εμπιστεύματος με όλο το αποκτηθέν και μη πληρωθέν εισόδημα αυτής μέχρι της ημερομηνίας της τοιαύτης απόδοσης ή επαναπόδοσης ελεύθερης και απηλλαγμένης από όλες τις εξουσίες και διατάξεις Καταπιστεύσεως που περιέχονται στην παρούσα, της τοιαύτης εξουσίας εξασκουμένης υπό του Ιδρυτού με την συμφωνία των Επιμελητών ή με την απόφαση των Επιμελητών μόνον, της τοιαύτης απόδοσης ή επαναπόδοσης σε άλλο/ους Επίτροπο/ους γινομένης μόνο με πράξη ή άλλον έγγραφο παραδιδόμενο στον/τους Επίτροπο/ους και της δεούσης αποδοχής εγγράφως υπό του/των Επιτρόπου/ων. Κατά τον ίδιο τρόπο, ο Ιδρυτής ή οι Επιμελητές δύνανται να τροποποιήσουν την παρούσα συστατική Πράξη εν σχέσει προς οποιοδήποτε ζήτημα περιλαμβανομένης της Ημερομηνίας Λήξεως ή οποιοσδήποτε άλλες καταπιστεύσεις εξουσίες και διατάξεις που περιέχονται τηρουμένων πάντοτε των διατάξεων του Εφαρμοστέου Δικαίου του Εμπιστεύματος.

.....

ΛΗΞΗ

15. Εν περιπτώσει λήξεως του παρόντος Εμπιστεύματος η Περιουσία του Εμπιστεύματος θα διανεμηθεί κατά την Ημερομηνία Λήξεως ή το ταχύτερο μετ' αυτήν κατά τον τρόπο που προβλέπεται στη σχετική διάταξη του Δευτέρου Παραρτήματος της παρούσης.

ΤΟ ΠΡΩΤΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

.....

Β. Η ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Οι εκδοθείσες μετοχές της Καθορισμένης Εταιρείας που είναι 1.000 ονομαστικές μετοχές ολοσχερώς πληρωθείσες, ονομαστικής αξίας €1,00 Ευρώ εκάστη.

ΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΟΙ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ (BENEFICIARIES)

1., κάτοικοςμε ΑΦΜ:

2. Το πρόσωπο ή πρόσωπα, φυσικά ή νομικά εάν ορίσει ο υπ' αρ. 1 Δικαιούχος να είναι δικαιούχοι μαζί με αυτόν ή σε αντικατάσταση του.

3. Σε περίπτωση θανάτου του Δικαιούχου υπ' αρ.1 και εφόσον δεν έχει προβεί σε διορισμό άλλου προσώπου μαζί με αυτόν ή σε αντικατάσταση αυτού, ως προβλέπει η παράγραφος 2 ανωτέρω, δικαιούχοι είναι κατά ποσοστό που αναφέρεται ως ακολούθως:»

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ. αριθ.1035/2008 απόφαση του Αρείου Πάγου (Ζ' ΠΟΙΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ) «Εξάλλου, στο κυπριακό δίκαιο οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (company limited), διέπονται από τον "Περί Εταιρειών Νόμο", σε ισχύ από 21 Ιουλίου 1951 (στα επόμενα κυπρ.ΕΝ), όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε, αναθεωρήθηκε, μεταφράσθηκε και ενοποιήθηκε στην

ελληνική και περιέχεται στο κεφάλαιο 113 της Νομοθεσίας της Κύπρου. Ο κυπρ. ΕΝ επιτρέπει σε οποιοδήποτε πρόσωπο (άρ. 3 (1) κυπρ. ΕΝ) να συστήσει εταιρεία περιορισμένης ευθύνης χωρίς διάκριση ως προς την ιθαγένεια ή τον τόπο της κατοικίας του. Αλλά τα άρθρα 10, 11, 15 και 19 του νόμου περί ελέγχου συναλλάγματος (κεφάλαιο 199, όπως τροποποιήθηκε, της Νομοθεσίας της Κύπρου) προβλέπουν ότι πρόσωπο το οποίο διαμένει εκτός της Κυπριακής Δημοκρατίας (μη κάτοικος) δεν μπορεί να αποκτήσει, αμέσως ή εμμέσως, τίτλο αξιών σε νομικά πρόσωπα εγγεγραμμένα στην Κύπρο χωρίς την άδεια της Κεντρικής Τράπεζας της Κύπρου. Με βάση αυτό το νόμο παρέχεται εξουσία στην Κεντρική Τράπεζα να εξαρτά την παροχή αυτής της άδειας από συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η άδεια της Κεντρικής Τράπεζας αποτελεί την απαραίτητη προϋπόθεση για να καταγράψει η εταιρεία τα ονόματα των μελών της μη κατοίκων ή των εντολοδόχων τους στο μητρώο μελών σύμφωνα με το άρθρο 105 κυπρ.ΕΝ. Χωρίς την άδεια αυτή μετοχές οι άλλοι τίτλοι δεν παρέχουν κανένα δικαίωμα στους "κυρίους" τους. Περαιτέρω, για τους μετόχους μη κατοίκους που επιθυμούν την ανωνυμία τους, προβλέπεται η δυνατότητα διορισμού εμπιστευματοδόχου με σχετική πράξη συστάσεως εμπιστεύματος (trust deed) μέχρι κατ' ανώτατο όριο τεσσάρων κατοίκων μετόχων-εμπιστευματοδόχων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 36, 8 και 40 του νόμου περί εμπιστεύματος (Κεφάλαιο 193 της Νομοθεσίας της Κύπρου). Σύμφωνα με το άρθρο 16 του νόμου περί συναλλάγματος (Κεφ. 199, όπως τροποποιήθηκε), ο "κάτοικος" δεν μπορεί να ενεργήσει ως εντολοδόχος εμπιστευματοδόχος για λογαριασμό ενός "μη κατοίκου" χωρίς την προηγούμενη άδεια από την Κεντρική Τράπεζα, που είναι η αρμόδια υπηρεσία γι' αυτό.

Σύμφωνα δε με τα άρθρα 112 και 113 κυπρ ΕΝ μόνο τα ονόματα των κατοίκων εντολοδόχων - εμπιστευματοδόχων καταχωρίζονται στα μητρώα που τηρούνται από τον Έφορο Εταιρειών και στο Μητρώο Μελών που τηρείται στην έδρα της εταιρείας. Δηλαδή, στην περίπτωση που μετοχές σε εταιρεία κατέχονται από ένα πρόσωπο υπό την ιδιότητα του εμπιστευματοδόχου προς όφελος άλλου δικαιούχου, μέτοχος για σκοπούς του κυπρ ΕΝ θεωρείται ο εμπιστευματοδότης, ο οποίος είναι το πρόσωπο που εγγράφεται ως μέτοχος στο Μητρώο Μελών της Εταιρείας και στο Μητρώο του Εφόρου Εταιρειών. Ο κυπρ ΕΝ δεν διαχωρίζει μεταξύ "ουσιαστικών" ή "κρυπτομένων" μετόχων και "εμπιστευματοδόχων".

Ο Νόμος αυτός προνοεί για μετόχους, δηλαδή τα φυσικά ή νομικά εκείνα πρόσωπα, τα οποία κατονομάζονται στο ιδρυτικό έγγραφο της εταιρείας (το οποίο καταχωρείται στον Έφορο Εταιρειών προς εγγραφή) ότι λαμβάνουν μετοχές. Στη συνέχεια, οποιεσδήποτε μετοχές κατέχονται από τα εν λόγω πρόσωπα δύνανται να μεταβιβασθούν σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, η δε μεταβίβαση κοινοποιείται στον Έφορο Εταιρειών με τη συμπλήρωση και καταχώρηση σχετικού εντύπου, το οποίο υπογράφεται από μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου ή τον Γραμματέα της εταιρείας. Η διαδικασία μεταβίβασης μετοχών εταιρείας περιορισμένης ευθύνης καλύπτεται από τα άρθρα 71-82 του κυπρ ΕΝ. Περιληπτικά, μεταβίβαση μετοχών δεν καταχωρείται από την εταιρεία παρά μόνο με την προσαγωγή και παράδοση στην εταιρεία κατάλληλου μεταβιβαστικού εγγράφου (instrument of transfer) (άρ. 73 κυπρ ΕΝ). Εντός δύο μηνών από την ημερομηνία κατάθεσης στην εταιρεία μεταβίβασης μετοχών, η εταιρεία συμπληρώνει και ετοιμάζει για παράδοση τα πιστοποιητικά όλων των τίτλων που μεταβιβάστηκαν (άρ. 78 (1) κυπρ ΕΝ). Οποιαδήποτε μεταβίβαση μετοχών ιδιωτικής εταιρείας με μετοχικό κεφάλαιο κοινοποιείται στον Έφορο Εταιρειών κατά τον καθοριζόμενο από τον Έφορο τύπο μέσα σε δεκατέσσερις ημέρες από την εγγραφή της μεταβίβασης αυτής στο μητρώο των μελών της εταιρείας (άρ. 113 Α κυπρ ΕΝ).

Σημειώνεται ότι με τη φιλελευθεροποίηση των επενδύσεων από τον Οκτώβριο του 2004, μέτοχοι δύνανται να είναι είτε Κύπριοι, είτε μη Κύπριοι, είτε Κύπριοι μη κάτοικοι Κύπρου, είτε Ευρωπαίοι πολίτες, είτε πολίτες τρίτων χωρών, δηλαδή οποιοδήποτε.

Ο αγγλοσαξονικός θεσμός του trust, που έχει αποδοθεί στην ελληνική νομική ορολογία με τον όρο εμπίστευμα, υποδηλώνει την έννομη σχέση που καταρτίζεται, όταν περιουσιακά αντικείμενα τίθενται κάτω από τον έλεγχο ενός προσώπου που καλείται εμπιστευματοδόχος (trustee) προς το συμφέρον ενός άλλου προσώπου, του δικαιούχου (beneficiary), ή για την εκπλήρωση ενός σκοπού. Ούτε ο εμπιστευματοδόχος ούτε ο δικαιούχος είναι κύριοι, κατ' αποκλειστικότητα ο καθένας έναντι του άλλου, του περιουσιακού αντικειμένου που μεταβιβάστηκε ως εμπίστευμα. Ο εμπιστευματοδόχος είναι φορέας του εκ του νόμου δικαιώματος στο αντικείμενο, ενώ ο δικαιούχος είναι φορέας του αντίστοιχου εξ επιείκειας δικαιώματος. Το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα των συμβάσεων εμπιστεύματος είναι ότι

η κυριότητα ή άλλα παρεμφερή δικαιώματα του εμπιστεύματος μεταβιβάζονται στους εμπιστευματοδόχους, οι οποίοι εμφανίζονται προς τα έξω ως οι κύριοι ή οι δικαιούχοι των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων. Στην εσωτερική όμως σχέση η οποία συνδέει τον μεταβιβάζοντα με τον εμπιστευματοδόχο, συμφωνείται, ότι από οικονομική άποψη ο ουσιαστικός κύριος των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων εξακολουθεί να παραμένει ο μεταβιβάζων, στις οδηγίες του οποίου υπόκειται ο εμπιστευματοδόχος ως προς τη διαχείριση, εκμετάλλευση και διάθεση του εμπιστεύματος. (βλ. σχετικά Χ. Δεληγιάννη - Δημητράκου, *Trust και Καταπίστευμα*, θ' έκδ. ιδίως σελ. 24-26, 32-33, 69, 99-101, 106-107, Α. Γιαννόπουλο, εις Ελλ. Δνη 40.988 επ., Α. Γεωργιάδη, εις Ελλ. Δνη 36.1041 επ., ιδίως σελ. 1043).»

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι Ιδιωτική Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δια μετοχών εγκαταστημένη στην Κύπρο (Κράτος – Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης), συστάθηκε με το από-2007 καταστατικό και εγγράφηκε στο Μητρώο του Εφόρου Εταιρειών της Κύπρου με έδρα Λευκωσία. και στην Ελλάδα έκανε έναρξη εργασιών στις-2007.

Οι μετοχές της δεν βρίσκονταν σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Διατηρεί εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην Ελλάδα και συγκεκριμένα με το υπ' αριθμό-2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθήνας αγόρασε ποσοστό 1/2 εξ αδιαιρέτου ακινήτου (οικοπέδου με κτίσματα) επί των οδών και συγκεκριμένα οικόπεδο επιφανείας 4.753,10 τ.μ. επί του οποίου υφίσταται διώροφη οικία αποτελούμενη από υπόγειο που περιλαμβάνει αποθήκη επιφανείας 70 τ.μ., από ισόγειο που περιλαμβάνει μέρος της κατοικίας επιφανείας 253 τ.μ. και πρώτο όροφο που περιλαμβάνει το υπόλοιπο μέρος της κατοικίας επιφανείας 97 τ.μ.. Επίσης επί του ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου υφίσταται ισόγεια αποθήκη – στάβλος επιφανείας 209 τ.μ..

Νομικός δικαιούχος του συνόλου των μετοχών της είναι η κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία δυνάμει του συσταθέντος στις 04-12-2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του κυπριακού δικαίου, εμπιστεύματος.

Μέτοχοι της εταιρείας, κατά την 01-01-2010, 01-01-2011 και 01-01-2012, σύμφωνα με τα από-2014 πιστοποιητικά του Υπουργείου Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού του Τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη στη Λευκωσία, είναι η και ο, με διεύθυνση – Λευκωσία, οι οποίοι έχουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα.

Δικαιούχος του από 04-12-2009 εμπιστεύματος, είναι ο οποίος έχει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα.

Κατά την ημερομηνία σύστασης του εμπιστεύματος κάτοχος του συνόλου των μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας και επομένως πραγματικός κύριος του ακινήτου στην Ελλάδα ήταν η κάτοικος Πολωνίας, για την οποία δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ότι απέκτησε Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι επήλθε λήξη του εμπιστεύματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 15 της πράξης του εμπιστεύματος, κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας και στο από-2015 έγγραφο της προσφεύγουσας προς τη Δ.Ο.Υ. στο οποίο αναφέρει ότι «το εμπίστευμα ΓΑΜΑ τερματίστηκε και δεν υφίσταται πλέον και το εν λόγω εμπίστευμα, δεδομένου ότι δεν είχε νομική προσωπικότητα, ουδέποτε υπήρξε μέτοχος της Εταιρείας, τα δε έγγραφα σχετικά με το Εμπίστευμα είχαν υποβληθεί για λόγους πληρότητας του φακέλου», δεν προσδιορίζεται ο χρόνος τερματισμού ούτε προσκομίζεται σχετικό παραστατικό από το οποίο να βεβαιώνονται τα αναφερόμενα στο έγγραφο αυτό.

Επειδή, προσκομίσθηκε μεν αντίγραφο του «ΙΔΡΥΤΙΚΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ και ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ» της προσφεύγουσας, στο οποίο ως μέτοχοι αναφέρονται οι δικηγόροι και με διεύθυνση – Λευκωσία, αλλά δεν προσκομίσθηκαν τροποποιήσεις αυτού, δεδομένου ότι πραγματοποιήθηκαν τέτοιες, καθώς όπως προαναφέρθηκε, μέτοχοι της προσφεύγουσας κατά την 01-01-2010, 01-01-2011 και 01-01-2012 εμφανίζονται άλλα πρόσωπα.

Επειδή, προϋπόθεση για να τύχει εξαίρεσης του ειδικού φόρου επί ακινήτων, ανώνυμη εταιρεία και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, είναι να αποκαλύπτεται το φυσικό πρόσωπο πραγματικός κάτοχος των μετοχών των

εταιρειών αυτών, κατά το χρόνο φορολογίας και το πρόσωπο αυτό να έχει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα.

Επειδή, με την πράξη του εμπιστεύματος ο ιδρυτής δεν αποξενώνεται οριστικά από κάθε δικαίωμα κυριότητας, νομής και κατοχής της περιουσίας του εμπιστεύματος και από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι οι μετοχές της προσφεύγουσας, μεταβιβάσθηκαν από την ιδρύτρια του εμπιστεύματος σε άλλο πρόσωπο.

Επειδή, υποκείμενο του φόρου είναι η κυπριακή εταιρεία και όχι το συσταθέν εμπίστευμα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι η προσφεύγουσα εξαιρείται από τον ειδικό φόρο επί ακινήτων εκ του λόγου ότι ο δικαιούχος του εμπιστεύματος έχει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επί του 6^{ου} και 7^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον 6^ο και 7^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι:

- Η επιβολή του ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.) έχει θεσπισθεί κατ' ουσία ως αντικίνητρο για την αποφυγή τεχνητών μεθοδεύσεων. Κατά συνέπεια, η τυχόν επιβολή του φόρου αυτού σε περιπτώσεις κατά τις οποίες πλήρως αποκαλύπτεται το φυσικό πρόσωπο / τελικός φορέας του εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου στην Ελλάδα και ακολούθως με τον τρόπο αυτόν καθίσταται απολύτως διαγνωστέα τυχόν τεχνητή μεθόδευση συνιστά παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 καθώς και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ καθόσον έχει τελικώς διμευτικό χαρακτήρα. Και τούτο ιδίως διότι, επιβαρύνει οικονομικά με βαρύτατη φορολογία (15% επί της αξίας του ακινήτου κατ' έτος και κατά συνέπεια σε μικρότερο χρονικό διάστημα από τα επτά έτη σε πλήρη εξουδετέρωση της αξίας του ακινήτου) ένα ακίνητο για το οποίο έχουν με πλήρη διαφάνεια αποκαλυφθεί τα σχετιζόμενα με αυτό φυσικά πρόσωπα και κατά συνέπεια ουδόλως υφίσταται τρόπος ή μέθοδος παράνομης τεχνητής μεθόδευσης φοροδιαφυγής.

Επιπρόσθετα, η τυχόν επιβολή του φόρου αυτού σε περιπτώσεις κατά τις οποίες πλήρως αποκαλύπτεται το φυσικό πρόσωπο / τελικός φορέας του εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου στην Ελλάδα επιβαρύνει με τρόπο που παραβιάζει το άρθρο 4 παρ.1 και το άρθρο 4 παρ.5 Σ. το ακίνητο και τους φορείς αυτού. Και τούτο διότι, χωρίς να συντρέχει ειδικότερος λόγος και ενώ υφίσταται πλήρης διαφάνεια, διαφάνεια που επιδιώκει και στην οποία στοχεύει η υπό κρίση διάταξη Ε.Φ.Α., εντούτοις ο ειδικός αυτός φόρος εξακολουθεί να υφίσταται πέρα και εκτός πλαισίου φοροδοτικής ικανότητας και πάντως κατά δυσμενές αποτέλεσμα σε σχέση με τις ομοειδείς συνθήκες που τελούν τα λοιπά ακίνητα και οι φορείς τους στην Ελλάδα (διαφάνεια στη σχέση που τους ενώνει).

- Ο θεσμός του εμπιστεύματος (trust) είναι θεσμός που αναγνωρίζεται από το διεθνές δίκαιο. Το γεγονός ότι σε ορισμένες εσωτερικές έννομες τάξεις ο θεσμός του εμπιστεύματος τυχόν δεν προβλέπεται ως αυτοτελής θεσμός του εσωτερικού δικαίου και δεν αποδίδεται σε αυτόν αυτοτελής νομική προσωπικότητα, δεν εμποδίζει τους εσωτερικούς νομοθέτες να αναγνωρίσουν την ύπαρξη του και αντίστοιχα να επιφυλάξουν σε αυτόν ομοειδή με άλλους εσωτερικούς θεσμούς μεταχείριση.

Άλλωστε, η αναγνώριση και η ομοειδής με άλλους εσωτερικούς θεσμούς φορολογική μεταχείριση είναι όχι απλώς αναγκαία αλλά επιπρόσθετα και επιβεβλημένη από τις διεθνείς συμβατικές υποχρεώσεις της χώρας.

Και τούτο ιδίως διότι, όταν η Ελλάδα αναγνωρίζει και ρυθμίζει ως προς τη φορολογική της κυριαρχία διεθνείς φορολογικές σχέσεις που αναπτύσσονται στο πλαίσιο της ελεύθερης κίνησης κεφαλαίων, εμπορευμάτων και πολιτών, η τυχόν μη αναγνώριση στο εσωτερικό δίκαιο θεσμών που έχουν υιοθετηθεί από εσωτερικές έννομες τάξεις άλλων χωρών με τις οποίες η χώρα έχει διεθνώς συμβληθεί (βλ. χώρες Ε.Ε., Ε.Ο.Χ., ΟΟΣΑ, κ.ο.κ.) πρωτίστως δημιουργεί ζητήματα παραβίασης των διεθνών της υποχρεώσεων και πάντως δυσχεραίνει την εσωτερική φορολογική αρχή στην διερεύνηση του φορολογικού περιστατικού που εξελίσσεται εν μέρει εντός της κυριαρχίας της και φέρει διεθνή χαρακτηριστικά

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι

νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και της συμβατότητας αυτών με την ευρωπαϊκή νομοθεσία και τη νομοθεσία άλλων χωρών με τις οποίες η Ελλάδα έχει διεθνώς συμβληθεί (χώρες Ε.Ε., Ε.Ο.Χ., ΟΟΣΑ, κ.ο.κ.), ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Επί του 8^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον **8^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής, αφού παραθέτει τα επισυναπτόμενα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα, ισχυρίζεται ότι κατά συνέπεια όλων των ανωτέρω, η αλυσιστελώς ούτως ή άλλως διατυπωθείσα άποψη της φορολογικής αρχής, ότι δήθεν στην υπό κρίση περίπτωση δεν δύναται να αναγνωρισθεί απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α. για τις χρήσεις 2010 - 2012, διότι δήθεν «δεν αναγνωρίζεται από τον Νόμο 3842/2010 και το ελληνικό δίκαιο το εμπίστευμα» είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και εντελώς ανατιολόγητη.

Και τούτο διότι, αφενός, το εμπίστευμα πλήρως έχει αναγνωρισθεί και ενσωματωθεί στο ελληνικό δίκαιο κατά τον κρίσιμο χρόνο (διαχειρίσεις 2010 - 2012) και αφετέρου ακόμη και αν αυτό δεν είχε αναγνωρισθεί από τον εσωτερικό Φορολογικό Νομοθέτη, σε κάθε περίπτωση και με βάση τα συντρέχοντα πραγματικά περιστατικά σε συνδυασμό με το πραγματικό του κανόνα της παραγράφου 3 του άρθρου 15 Ν.3091/2002, απολύτως πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις για τη χορήγηση στην υπό κρίση περίπτωση και για τις διαχειρίσεις 2010 - 2012 της απαλλαγής από τον Ε.Φ.Α. αναφορικά με το ακίνητο (οικόπεδο μετά των κτισμάτων του) επί της οδού

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 51 Α του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«3. 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, η νομική οντότητα του καταπιστεύματος δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις από τον Ε.Φ.Α., που περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, ούτε από άλλη διάταξη του νόμου αυτού προβλέπεται σχετική απαλλαγή.

Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επί του 9^{ου} και 10^{ου} λόγου

Η προσφεύγουσα με τον **9^ο και 10^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι πληρούνται παράλληλα οι προϋποθέσεις και των δύο διακριτών περιπτώσεων χορήγησης της απαλλαγής από τον Ε.Φ.Α. με βάση τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 Ν.3091/2002.

- πληρούται η προϋπόθεση να υφίστανται ονομαστικές μετοχές έως φυσικού προσώπου στην εταιρεία που συμμετέχει στην εταιρεία που κατέχει το ακίνητο στην Ελλάδα και μάλιστα τα οικεία φυσικά πρόσωπα διαθέτουν ελληνικό Α.Φ.Μ..

- πληρούται η προϋπόθεση να αποκαλύπτεται με πλήρη διαφάνεια ο έμμεσος πραγματικός δικαιούχος των υπό κρίση νομικών προσώπων και οντοτήτων που μεσολαβούν στην κατοχή του υπό κρίση ακινήτου, με αποτέλεσμα τελικώς να υφίσταται πλήρη διαφάνεια στο πρόσωπο του έμμεσου φορέα του ακινήτου αυτού, φορέας που είναι Φυσικό πρόσωπο, με ελληνικό Α.Φ.Μ.. ενώ το σύνολο των ενδιάμεσων σταδίων δραστηριοποιείται σε χώρα της Ε.Ε. (Κύπρος), με την οποία υπάρχει δυνατότητα διοικητικής συνδρομής.

Επειδή, με τα από 28-12-2010, 05-05-2011 και 02-05-2012 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ της κυπριακής εταιρείας (σχτ. 20, 21 & 22) της ενδικοφανούς προσφυγής, πιστοποιείται ότι την 1^η Ιανουαρίου 2010, την 1^η Ιανουαρίου 2011 και την 1^η Ιανουαρίου 2012 «τα στοιχεία του πραγματικού μετόχου (Δικαιούχου/Beneficiary (100) των μετοχών) της Κυπριακής Εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στη Λευκωσία Κύπρου (η “Εταιρεία”), σύμφωνα με τα στοιχεία και τα έγγραφα που έχουμε στο αρχείο μας ως Γραμματέας στην Κύπρο της Εταιρείας, είναι τα ακόλουθα:

-

- Κάτοχος αριθμού φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα».

Επειδή, τα ανωτέρω πιστοποιητικά δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ούτε να συνεκτιμηθούν από την Υπηρεσία μας, καθόσον τα διαλαμβανόμενα σε αυτά έρχονται σε αντίθεση με τα στοιχεία που προκύπτουν από το προαναφερθέν εμπιστευμα και το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα μετοχολόγιό της, καθώς και με όσα η ίδια συνομολογεί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, από τα οποία προκύπτει ότι ο δεν ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των μετοχών της προσφεύγουσας αλλά δικαιούχος του εμπιστεύματος.

Επειδή, η Κυπριακή εταιρεία κατείχε τις μετοχές της προσφεύγουσας ως εμπιστευματοδόχος/επίτροπος (trustee) – νομικός δικαιούχος - και όχι ως πραγματικός κύριος αυτών, ουδεμία επιρροή ασκεί το γεγονός ότι δηλώνονται τα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν τις μετοχές της εταιρείας αυτής.

Επειδή, προϋπόθεση εξαίρεσης από τον Ειδικό Φόρο επί Ακινήτων είναι η αποκάλυψη όχι του έμμεσου αλλά του άμεσου – πραγματικού δικαιούχου του ακινήτου.

Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι με τους ως άνω λόγους ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2016 οικεία έκθεση ελέγχου Ειδικού Φόρου Ακινήτων της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τα ακίνητα της 01-01-2012.

Φορολογητέα αξία ακινήτων με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας
0,00	2.968.499,83	2.968.499,83

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

Διαφορά κύριου φόρου 2.968.499,83*15%)	445.274,97
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	534.329,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	979.604,94

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το Αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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