



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 07/06/2016

Αριθμός απόφασης:2056

**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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο Λουξεμβούργο, κατά των **υπ'αριθμ....., καιΟριστικών Πράξεων** Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, άρθρου 15 του ν.3091/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για ακίνητα που κατέχει την 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις **υπ'αριθμ....., και Οριστικές Πράξεις** Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, άρθρου 15 του ν.3091/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για ακίνητα που κατέχει την 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόέκθεση τακτικού ελέγχου ειδικού φόρου επί των ακινήτων (αρθρο.15 ν.3091/2002-ΦΕΚ 300Α', όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν.3842/2010-ΦΕΚ58

Α΄και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν.3943/2011-ΦΕΚ 66 Α΄) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Τη με αριθμ.πρωτ..... /16-05-2016 κλήση σε ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8. Το υπ'αριθμ..... /25-05-2016 υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας με τα προσκομισθέντα έγγραφα .

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την **υπ'αριθμ.....** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, για ακίνητα που κατέχει την 01/01/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 307.285,28 €, πλέον 368.742,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικό ποσό **676.027,62 €.**

β)Με την **υπ'αριθμ.....** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, για ακίνητα που κατέχει την 01/01/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 307.285,28 €, πλέον 313.430,99 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικό ποσό **620.716,27 €.**

γ)Με την **υπ'αριθμ.....** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, για ακίνητα που κατέχει την 01/01/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικός φόρος επί των ακινήτων ποσού 357.092,00 €, πλέον 307.099,12 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) ήτοι συνολικό ποσό **664.191,12 €.**

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της απόέκθεσης τακτικού ελέγχου ειδικού φόρου επί των ακινήτων (αρθρο.15 ν.3091/2002-ΦΕΚ 300Α΄, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν.3842/2010-ΦΕΚ58 Α΄και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν.3943/2011-ΦΕΚ 66 Α΄) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,

Συγκεκριμένα κατόπιν της υπ'αριθμ..... /27-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για διενέργεια τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & λοιπών φορολογικών αντικειμένων, για τα οικονομικά έτη 2011-2013, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία, η οποία συστάθηκε με το απόκαταστατικό και πήρε αριθμόστο Μητρώου Εμπορίου και Εταιρειών του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, με έδρα το Λουξεμβούργο επί της οδού..... .. Στην Ελλάδα έκανε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. τηνμε έδρα τοΑττικής, επί της οδού

.....και με την μορφή της αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου καθόσον τηναπέκτησε ένα ακίνητο στηνΑττικής, επί της διασταύρωσης των οδών καιμε το υπ'αριθμ..... συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογραφικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και στην συμβολαιογράφο Αθηνών, σύζυγο τουεταίρο της ως άνω συμβολαιογραφικής εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εμπρόθεσμα τις υπ'αριθμ./21-12-2010,/26-09-2011, και/31-05-2012 δηλώσεις Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων για τα ακίνητα τα οποία είχε στην κατοχή της την 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012 αντίστοιχα, δηλώνοντας ότι εξαιρείται του φόρου. Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.3091/2002 και τις σχετικές Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1093/2010 και 1114/17-05-2011 έκρινε ότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις εξαίρεσης και συνέταξε το με αριθμ.πρωτ..... /19-10-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και τις υπ'αριθμ.....,,πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των ακινήτων για τα έτη 2010,2011 και 2012 αντίστοιχα. Η προσφεύγουσα εταιρεία στην συνέχεια υπέβαλε επί του ανωτέρου Σημειώματος τις απόψεις της με το υπ'αριθμ./09-11-2015 έγγραφό της ισχυριζόμενη ότι πληροί αδιαμφισβήτητα τις προϋποθέσεις που τάσσει ο νομοθέτης στην διάταξη της παρ.3 περ (α) του άρθρου 15 του ν.3091/2002 καθόσον προκύπτει με σαφήνεια από τα προσκομισθέντα έγγραφα ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ονομαστικές μετοχές και οι μέτοχοί της είναι φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν ΑΦΜ στην Ελλάδα. Τα προσκομισθέντα έγγραφα ήταν:

- η από 22/10/2015 βεβαίωση του Συμβολαιογράφου του Λουξεμβούργου με την οποία ο ίδιος βεβαιώνει τους εγγεγραμμένους μετόχους της προσφεύγουσας εταιρείας την 01/01/2010 ,01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013 ,01/01/2014 και την 01/01/2015,

-το από 26/10/2015 πιστοποιητικό του Υπουργείου Δικαιοσύνης του Λουξεμβούργου με το οποίο πιστοποιείται ότι οι Συμβολαιογράφοι του Λουξεμβούργου είναι δημόσιοι λειτουργοί.

Ο έλεγχος κατόπιν αυτών έκρινε ότι το ιδιοκτησιακό καθεστώς της προσφεύγουσας εταιρείας (ονομαστικοί μέτοχοι) στερείται των κανόνων δημοσιότητας που απαιτούν οι σχετικές διατάξεις ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζει την απαλλαγή από την καταβολή του Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων της ελεγχόμενης-προσφεύγουσας εταιρείας και προέβη στον καταλογισμό του φόρου για τα υπό κρίση έτη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να επανεξετασθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να ακυρωθούν προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, επί τη βάση της κατ' εξουσιοδότησης εκδοθείσας Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1093/2010,όπως συμπληρώθηκε από την ΠΟΛ 1114/2011, με την οποία η Διοίκηση έχει προβεί σε contra legem ερμηνεία της εφαρμοστέας νομοθεσίας, υπερβαίνοντας παράλληλα τη δοθείσα νομοθετική εξουσιοδότηση και οδηγώντας σε έμμεση καταστρατήγηση της διάταξης του άρθρου 78 του Συντάγματος καθώς και σε παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση της γενικής αρχής δικαίου «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα», αφού η προσφεύγουσα εταιρεία υποχρεώνεται να προσκομίσει μια βεβαίωση από «αρμόδια αρχή» κατά τις επιταγές της σχετικής Α.Υ.Ο., δίχως όμως να υφίσταται πραγματικά η δυνατότητα αυτή, αφού τέτοια αρχή στο Λουξεμβούργο δεν υφίσταται. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να καταδειχθεί η ταυτότητα των μετόχων της, φυσικών προσώπων προσκόμισε επιπλέον με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τα εξής :

-απαντητική επιστολή από το Μητρώο Εμπορίου και Εμπορικών Εταιρειών Λουξεμβούργου (RCS), η οποία ισχυρίζεται ότι αποτελεί νέο στοιχείο, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι : *«η διαχείριση του RCS δεν είναι η αρμόδια αρχή για να πιστοποιεί την λίστα των μετόχων μιας ανώνυμης εταιρείας...»*.

-τις από 16/12/2015 βεβαιώσεις των νομίμων ορκωτών ελεγκτών της Εταιρείας οι οποίες πιστοποιούν τους εγγεγραμμένους μετόχους της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου 2010, την 1^η Ιανουαρίου 2011 και την 1^η Ιανουαρίου 2012 καθώς και ότι από την ημερομηνία ίδρυσης της προσφεύγουσας εταιρείας, η μετοχική σύνθεση παραμένει αμετάβλητη, όπως προκύπτει από τα σχετικά πρακτικά όλων των Γενικών Συνελεύσεων που έλαβαν χώρα από τη σύσταση του νομικού προσώπου μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης αυτών, καθώς σύμφωνα με αυτά οι ίδιοι αναφερόμενοι μέτοχοι με τα ίδια ακριβώς ποσοστά ήταν παρόντες στις εν λόγω Συνελεύσεις.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις ερειδόμενες στην επίμαχη Α.Υ.Ο. αντιβαίνουν ευθέως στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας, αφού καθιστούν την προσφεύγουσα εταιρεία σε αδικαιολόγητα δυσμενέστερη θέση εν συγκρίσει με μια ημεδαπή εταιρεία εισάγοντας ανεπίτρεπτη διακριτική μεταχείριση ως προς την δυνατότητα υπαγωγής στην εν λόγω απαλλαγή από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και η Α.Υ.Ο. που όρισε τα συγκεκριμένα δικαιολογητικά έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των διατάξεων της συναφούς, υπερνομοθετικής ισχύος, Σύμβασης Ελλάδας-Λουξεμβούργου για την αποφυγή διπλής φορολογίας δημιουργώντας ένα δυσμενέστερο περιβάλλον φορολογίας και εισάγοντας ανεπίτρεπτη διακριτική μεταχείριση ως προς την δυνατότητας υπαγωγής στην εν λόγω απαλλαγή από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων για την προσφεύγουσα λουξεμβουργιανή εταιρεία.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις και η κατ' εξουσιοδότηση δευτερογενής νομοθεσία (ΠΟΛ 1093/2010 και ΠΟΛ 1114/2011), επί της οποίας εδράζονται έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των υπέρτερης ισχύος, διατάξεων του Ενωσιακού/Κοινοτικού δικαίου, οι οποίες προστατεύουν την ελευθερία εγκατάστασης και την κυκλοφορία κεφαλαίων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αφού δημιουργούν προσκόμματα και θέτουν ανεπίτρεπτους περιορισμούς στην απρόσκοπτη εγκατάσταση και δραστηριοποίηση της Εταιρείας μας στην Ελλάδα μολονότι τυγχάνει νομικό πρόσωπο που έχει συσταθεί σε κράτος μέλος της Ένωσης.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις για την επιβολή του Ειδικού Φόρου Ακινήτων αντιβαίνουν στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ.15, 17 και 25 του Συντάγματος καθώς και στο 1^ο άρθρο του

Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών ελευθεριών(Ν.Δ. 53/1974), αφού οδηγούν σε κατ' ουσίαν «δήμευση» της ακίνητης περιουσίας.

- Επικουρικά η Φορολογική Διοίκηση παρέλειψε να δράσει ως όφειλε, καθότι θα μπορούσε να έχει συνεργασθεί με τις λουξεμβουργιανές αρχές στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προτού προχωρήσει σε καταλογισμούς σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές ως εκδοθείσες κατά πλημμελή και αλυσιτελή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- Επικουρικά και κατά τις αιτιάσεις των ελεγκτών ότι δεν προκύπτει η μετοχική σύνθεση της Εταιρείας, συντρέχει αναρμοδιότητα της αρχής που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες για αυτόν το λόγο θα πρέπει να ακυρωθούν.

Επιπλέον η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. υπόμνημά της προς απάντηση στην με αριθμ. πρωτ. κλήση σε ακρόαση της Υπηρεσίας και προς ενίσχυση των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσκόμισε στην Υπηρεσία μας την από 18/05/2016 βεβαίωση από το Τμήμα Διεθνών Σχέσεων της Διεύθυνσης Άμεσων Φόρων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου που φέρει αριθμό αναφοράςκαι υπογράφεται από τον αναπληρωτή Προϊστάμενοκαι σύμφωνα με αυτή βεβαιώνονται τα πραγματικά στοιχεία των μετόχων της εταιρείας και ζητά να ληφθεί υπόψη προς απόδειξη της ταυτότητας των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή στις παρ.1 ,3 5,7 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 «Ειδικός φόρος επί των ακινήτων» όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου ισχύει από 1-1-2010 και μετά ορίζεται:

«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),

γ),

δ),

ε),

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε

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

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

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.

Επειδή στο άρθρο 1 παρ. 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1093/14-06-2010 «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)»ορίζεται :

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.

τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

β) Αντίγραφο της βεβαίωσης απόδοσης, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατέχουν τις μετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή τις εταιρικές μερίδες των εταιρειών των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002.

Εάν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών ή μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών 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 εταιρίες.

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 ταμειευτηρίων 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 στο άρθρο 1 παρ.6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1114/16-06-2011 «Συμπλήρωση και τροποποίηση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1093/14-06-2010 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')» ορίζεται:

«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 αρμό-δια 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 ταμειευτηρίων 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.».

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν πληροί σωρευτικά τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1114/2011 καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε βεβαίωση αρμόδιας αρχής του Λουξεμβούργου από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου κάθε υπό κρίση έτους φορολογίας. Αντ' αυτού, όπως αναφέρεται στην έκθεση: *«στα δικαιολογητικά που έχει συνυποβάλλει η εταιρεία στις δηλώσεις Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων των οικείων ετών, έχει προσκομίσει μετοχολόγιο σφραγισμένο από συμβολαιογράφο του Λουξεμβούργου σύμφωνα με το οποίο μέτοχοι αυτής είναι τα φυσικά πρόσωπα, που κατέχουν τις ονομαστικές μετοχές της κατά 100% από της συστάσεως της (26/06/2007), έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα και είναι οι εξής:*

Α)τουκαι της, γεννηθείς στην την, κάτοχος του, υπ' αριθμόν, διαβατηρίου, που εκδόθηκε την, από το, υπηκοότητας Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, με διεύθυνση κατοικίας στην Ελλάδα Ν. Αττικής, με Α.Φ.Μ., φορολογικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., κάτοχος 310 ονομαστικών μετοχών της ελεγχόμενης.

Β)τουκαι της, γεννηθείσα στην την, κάτοχος του, υπ' αριθμόν, διαβατηρίου που εκδόθηκε την, από το, υπηκοότητας Ελληνικής, με διεύθυνση κατοικίας, Ν. Αττικής, με Α.Φ.Μ., φορολογικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., κάτοχος 1 ονομαστικής μετοχής της ελεγχόμενης.

Γ)του, και της, γεννηθείς στην την, κάτοχος του, υπ' αριθμόν, διαβατηρίου που εκδόθηκε την, από την, υπηκοότητας Ελληνικής, με διεύθυνση κατοικίας, Ν. Αττικής, με Α.Φ.Μ., φορολογικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., κάτοχος 1 ονομαστικής μετοχής της ελεγχόμενης.».

Επειδή σύμφωνα με τον έλεγχο το εν λόγω μετοχολόγιο στερείται κανόνων δημοσιότητας καθόσον η προσκομισθείσα βεβαίωση υπογράφεται από Συμβολαιογράφο η πιστοποίησή του οποίου ως αρμόδια αρχή του Λουξεμβούργου δεν προκύπτει από κανένα προσκομισθέν έγγραφο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την απαλλαγή από την καταβολή του Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας :

-την από 22/10/2015 βεβαίωση του Συμβολαιογράφου του Λουξεμβούργου, με την οποία ο ίδιος βεβαιώνει τους εγγεγραμμένους μετόχους της προσφεύγουσας εταιρείας την 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012 01/01/2013 ,01/01/2014 και την 01/01/2015,

-το από 26/10/2015 πιστοποιητικό του Υπουργείου Δικαιοσύνης του Λουξεμβούργου με το οποίο πιστοποιείται ότι οι Συμβολαιογράφοι του Λουξεμβούργου είναι δημόσιοι λειτουργοί.

-απαντητική επιστολή από το Μητρώο Εμπορίου και Εμπορικών Εταιρειών Λουξεμβούργου (RCS), η οποία ισχυρίζεται ότι αποτελεί νέο στοιχείο, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι : «η διαχείριση του RCS δεν είναι η αρμόδια αρχή για να πιστοποιεί την λίστα των μετόχων μιας ανώνυμης εταιρείας..». και

-τις από 16/12/2015 βεβαιώσεις των νομίμων ορκωτών ελεγκτών της Εταιρείας οι οποίες πιστοποιούν τους εγγεγραμμένους μετόχους της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου 2010, την 1^η Ιανουαρίου 2011 και την 1^η Ιανουαρίου 2012 καθώς και ότι από την ημερομηνία ίδρυσης της προσφεύγουσας εταιρείας, η μετοχική σύνθεση παραμένει αμετάβλητη, όπως προκύπτει από τα σχετικά πρακτικά όλων των Γενικών Συνελεύσεων που έλαβαν χώρα από τη σύσταση του νομικού προσώπου μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης αυτών, καθώς σύμφωνα με αυτά οι ίδιοι αναφερόμενοι μέτοχοι με τα ίδια ακριβώς ποσοστά ήταν παρόντες στις εν λόγω Συνελεύσεις.

Επειδή η Υπηρεσία μας στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθμ.πρωτ., κλήση σε ακρόαση, με την οποία

την καλέσαμε προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για την απόδειξη των προβαλλόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγων, προσκομίζοντας κάθε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση με το υπ' αριθμ., υπόμνημά της και προσκόμισε βεβαίωση από το Τμήμα Διεθνών Σχέσεων της Διεύθυνσης Άμεσων Φόρων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου από την οποία προκύπτει ότι:

«οι πραγματικοί εγγεγραμμένοι κύριοι του συνόλου των μετοχών της , όπως έχει συσταθεί και εγγραφεί στο «Εμπορικό Μητρώο» στο κεφάλαιο Β υπό τον αριθμό , είναι:

-Ο , του , κάτοικος Αθηνών, Ελλάδα , κάτοχος 310 ονομαστικών μετοχών,

-Η , του , κάτοικος Αθηνών, Ελλάδα , κάτοχος 1 ονομαστικής μετοχής,

-Ο , του , κάτοικος Αθηνών, Ελλάδα , κάτοχος 1 ονομαστικής μετοχής,

Συνεχόμενα και χωρίς διακοπή από το 2010 έως την 17^η Δεκεμβρίου 2015, ημερομηνία κατά την οποία η Εταιρεία άλλαξε τη νομική της μορφή από «Ανώνυμη Εταιρεία» σε «Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης».

Επειδή η ως άνω βεβαίωση του Τμήματος Διεθνών Σχέσεων της Διεύθυνσης Άμεσων Φόρων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, αποτελεί δημόσιο έγγραφο το οποίο έχει εκδοθεί από αρμόδια αρχή και καλύπτει της προϋποθέσεις εξαίρεσης του άρθρου 15 παρ 3^α Ν 3091/2002 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1114/2011, στην οποία εξάλλου δεν κατονομάζονται ρητώς οι δημόσιες αρχές εκάστου κράτους –Μέλους που είναι αρμόδιες για την έκδοση της βεβαίωσης από την οποία προκύπτουν τα στοιχεία των πραγματικών μετόχων (δικαιούχων) της εταιρείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» , ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ....., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για ακίνητα που κατέχει την 01/01/2010, 01/01/2011 και την 01/01/2012 αντίστοιχα.

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

- 1.Ειδικός φόρος επί των ακινήτων άρθρου 15 Ν.3091/2002 για ακίνητα που κατέχει κατά την 1/1/2010:ΜΗΔΕΝ €
- 2.Ειδικός φόρος επί των ακινήτων άρθρου 15 Ν.3091/2002 για ακίνητα που κατέχει κατά την 1/1/2011:ΜΗΔΕΝ €
- 3.Ειδικός φόρος επί των ακινήτων άρθρου 15 Ν.3091/2002 για ακίνητα που κατέχει κατά την 1/1/2012:ΜΗΔΕΝ €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της 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).