



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604566

Καλλιθέα, 26/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1955

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, με έδρα τη και διεύθυνση αλληλογραφίας

στην Ελλάδα, στηΑττικής στην οδό, κατά α) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, β) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010, γ) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2011 και δ) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2009, β) την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010, γ) την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2011 και δ) την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2016ΕΜΠ/.....-2016 υπομνήματος, έπειτα από την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2016/.....-2016 κλήση σε ακρόαση και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2009 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 60.835,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 73.002,30 €.

β) Με την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2010 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 274.730,16 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 329.676,19 €.

γ) Με την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 274.730,16 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 329.676,19 €.

δ) Με την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου επί Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα ακίνητα που υπάρχουν την 01/01/2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 274.730,16 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 302.203,18 €.

Η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου με έδρα τη και έκανε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα στις/2008. Βάσει των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μοναδική μέτοχος της προσφεύγουσας είναι η επίσης αλλοδαπή εταιρεία

Η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ.-/.....-2008 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών, αγόρασε στη θέση "....." του δήμου Αττικής, στη συμβολή των οδών και, δύο αυτοτελείς κάθετες και οριζόντιες κατ' ορόφους ιδιοκτησίες, συνολικής επιφάνειας 657,47 τ.μ., στις οποίες ανήκει η αποκλειστική χρήση πισίνας καθώς και δύο αυτοτελείς κάθετες ιδιοκτησίες υπόγειων θέσεων στάθμευσης. Για τα εν λόγω ακίνητα, που είχε στην κατοχή της την 01/01/2009, 01/01/2010, 01/01/2011 και 01/01/2012, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση Ε.Φ.Α.

Μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εταιρεία του με αρ. πρωτ.-/.....-2015 σημειώματος διαπιστώσεων, απεστάλη στην ελεγκτική αρχή, έπειτα από σχετικό αίτημά της, η από/2015 έκθεση αυτοψίας της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Με την εν λόγω αυτοψία διαπιστώθηκε ότι η συνολική επιφάνεια των ως άνω ιδιοκτησιών ανερχόταν σε 903,38τ.μ., καθόσον στο υπόγειο της ήδη υπάρχουσας οικοδομής προστέθηκαν 200,86 τ.μ. και παράλληλα έγινε αλλαγή χρήσης της υφιστάμενης επιφάνειας των 230,53 τ.μ. υπογείου από βοηθητικό χώρο σε κύριο χώρο, στο ισόγειο προστέθηκαν 14,43 τ.μ. ως κύριοι χώροι, στον α' όροφο προστέθηκαν 29,12 τ.μ., από τα οποία τα 16,50 τ.μ. αφορούν καθαίρεση τοιχοποιίας και χτίσιμο εκ νέου, επομένως μόνο τα 12,62τ.μ. αφορούν νέο κύριο χώρο.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προχώρησε σε σύνταξη και κοινοποίηση δευτέρου τροποποιητικού σημειώματος διαπιστώσεων (αρ.-/...../.....-2015) και προσωρινών πράξεων, προσδιορίζοντας την αντικειμενική αξία και το τέλος που αναλογεί βάσει των πραγματικών τετραγωνικών της ακίνητης περιουσίας. Η προσφεύγουσα, απαντώντας στο εν λόγω σημείωμα, προσκόμισε μεταξύ άλλων έγγραφα βάσει των οποίων ζητά την απαλλαγή από τον φόρο, καθόσον η φερόμενη ως μοναδική μέτοχος, δεν είναι η τελική δικαιούχος των μετοχών, αλλά βάσει καταπιστεύματος, κατέχει αυτές για λογαριασμό του, ο οποίος είναι φυσικό πρόσωπο και έχει ΑΦΜ στην Ελλάδα. Η ελεγκτική αρχή δεν αποδέχτηκε τα εν λόγω δικαιολογητικά, έκρινε ότι δεν πληρούνται οι

προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 15 παρ. 3 του ν.3091/2002, όπως τροποποιήθηκε από τους ν. 3842/2010 και 4093/2011 αναφορικά με τις προϋποθέσεις εξαίρεσης/απαλλαγής από τον ΕΦΑ στην περίπτωση ΑΕ και ΕΠΕ με τελικό δικαιούχο φυσικό πρόσωπο με ελληνικό ΑΦΜ. Στο πεδίο των εξαιρέσεων του άρ. 15 του ν.3091/2002 περιλαμβάνεται και η περίπτωση όπου ΕΠΕ διατηρεί εμπράγματο δικαίωμα στην Ελλάδα, ενώ τα εταιρικά της μερίδια ανήκουν σε trust που έχει συσταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αλλοδαπού δικαίου, υπό την προϋπόθεση ότι το φυσικό πρόσωπο-δικαιούχος του trust διατηρεί στην Ελλάδα ΑΦΜ και έχει τηρηθεί η διαδικασία της ΠΟΛ. 1093/2010.
2. Οι προσβαλλόμενες εκδόθηκαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρ. 15 παρ. 3 του ν. 3093/2002 λόγω μη αναγνώρισης του καταπιστεύματος/εμπιστεύματος (trust) ως νομικής οντότητας δυνάμενης να τύχει απαλλαγής από τον ΕΦΑ. (Σύμβαση Χάγης 01/07/1985 άρθρο 2 περί trust).
3. Επικουρικώς, οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του ν.3091/2002 είναι αντίθετες προς το ενωσιακό δίκαιο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2016ΕΜΠ/.....-2016 έγγραφό της προς την υπηρεσία μας, αιτήθηκε ακρόασης, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της και να προσκομίσει νέα στοιχεία. Στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας απέστειλε την από/2016 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2016 κλήση σε ακρόαση και εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις/2016 το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2016ΕΜΠ υπόμνημα ισχυριζόμενη ότι:

- Ο θεσμός του εμπιστεύματος έχει μεγάλη εφαρμογή στο δίκαιο.
- Οι ελληνικές φορολογικές αρχές θα μπορούσαν να κάνουν χρήση της διοικητικής συνεργασίας για να λάβουν μόνες τους τις απαραίτητες πληροφορίες.
- Υπαγωγή της εταιρείας στην εξαίρεση του άρθρου 15§3(β) του ν.3091/2002 καθόσον τελικός δικαιούχος των μετοχών ήταν ο
- Οι διαδικαστικές προϋποθέσεις που θέτουν οι ΠΟΛ 1125/2003, 1093/2010 και 1114/2011 αντίκεινται στο ρυθμιστικό πλαίσιο του ν.3091/2002, το Σύνταγμα, την ΕΣΔΑ και το Ευρωπαϊκό Δίκαιο.
- Οι ρυθμίσεις του ν. 3091/2002 ευνοούν την διακριτική μεταχείριση των εταιρειών με έδρα στην Ελλάδα και στοχοποιούν τις εταιρείες με έδρα σε κράτος μέλος της Ε.Ε.

Επιπροσθέτως, με το εν λόγω υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκόμισε και τα ακόλουθα δύο

σχετικά έγγραφα:

- α) Γνωμοδότηση του και του, σχετικά με τη φύση των εμπιστευμάτων στο δίκαιο, αλλά και τη σχέση μεταξύ και του κυρίου αναφορικά με την ιδιοκτησία των μεριδίων της και
- β) Ένορκη βεβαίωση του διαχειριστή της εταιρείας, ενώπιον της αρμόδιας αρχής, που δηλώνει ότι κατείχε τα μερίδια της προσφεύγουσας εταιρείας σε εμπίστευμα υπέρ του κυρίου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2009 και πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν.3842/2010, ορίζεται:

«1. Εταιρείες οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2.

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 οι εξής κατηγορίες επιχειρήσεων, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

α),

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,

γ)

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.

.....».

Επειδή, για της χρήσεις 2010-2012 με την αντικατάσταση του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 3842/2010, ίσχυε:

«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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 3091/2002, ίσχυε:

«1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001.

.....

6. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 15, 22, 23 και 24 του ν. 2523/97 (ΦΕΚ 179/Α'), όπως ισχύουν.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή του άρθρου αυτού.....».

Επειδή, με το άρθρο 57 του ν. 3842/2010 προστέθηκε στο άρθρο 17 του ν. 3091/2002 νέα παράγραφος από 01/01/2010 ως εξής:

«3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν:

α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού

β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων

γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ίδιου νόμου

.....».

Επειδή προκειμένου η προσφεύγουσα να εξαιρεθεί από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων για το κρινόμενο έτος 2009 (ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01.01.2009), όφειλε να προσκομίσει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 9 της **ΠΟΛ 1125/25-11-2003**: «9. Επικυρωμένο αντίγραφο μετοχολογίου ή του καταστατικού με τις τυχόν τροποποιήσεις του κατά περίπτωση, σύμφωνα με τους κανόνες δημοσιότητας που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, αν η εταιρεία δηλώνει τις ονομαστικές μετοχές της μέχρι φυσικού προσώπου ή τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκει το σύνολο των μεριδίων ή μεριδίων της, καθώς και δήλωση με κάθε πρόσφορο τρόπο των φυσικών προσώπων των εταιρειών που συμμετέχουν.

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

α) Εταιρεία της οποίας οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, παρά μόνο το αποδεικτικό της παρ. 1 του παρόντος.

β) Πιστωτικό ίδρυμα περιλαμβανομένων και των Ταμειυτηρίων 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 της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

παρά μόνο βεβαίωση της αρμόδιας εποπτικής αρχής του Κράτους - Μέλους καταγωγής τους ή της Κεντρικής Τράπεζας αν πρόκειται για πιστωτικά ιδρύματα, ή της αρμόδιας υπηρεσίας ή ανεξάρτητης αρχής που εποπτεύει ασφαλιστικούς οργανισμούς.

γ) «θεσμικό επενδυτή» που λειτουργεί σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παρά μόνο βεβαίωση για την ιδιότητά του, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.». Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε αυτό με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, όπως αναλύεται παρακάτω στην παρούσα απόφαση.

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1093/14-6-2010**, όπως συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με την **ΠΟΛ 1114/17-5-2011** Υπουργική Απόφαση, ορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση των νομικών προσώπων από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων για τα κρινόμενα έτη 2010-2012. Αναλυτικά αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, σύμφωνα με τις παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.3842/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66/Α'), 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 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)

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.

.....».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να υποβάλλει δηλώσεις Ε.Φ.Α. για τα ακίνητά της, ανεξάρτητα αν ήταν υπόχρεη σε φόρο και ακολούθως στην περίπτωση που συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της, να προσκόμιζε τα σχετικά απαιτούμενα δικαιολογητικά. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε καμία δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ούτε και τα απαραίτητα προβλεπόμενα δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πραγματικού μετόχου (δικαιούχου) της εταιρείας την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον φόρο.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι το εγκεκριμένο μετοχικό της κεφάλαιο της προσφεύγουσας εταιρείας ανέρχεται σε τέσσερις χιλιάδες ευρώ (4.000,00€) διαιρεμένο σε τέσσερις χιλιάδες κοινές μετοχές προς 1,00 € εκάστη. Το εκδοθέν μετοχικό κεφάλαιο αυτής είναι δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (2.500,00 €) διαιρεμένο σε δύο χιλιάδες πεντακόσιες κοινές μετοχές (2.500) του ενός (1) ευρώ εκάστη εκδοθείσες και εξοφληθείσες πλήρως από την αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τη

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.» και περαιτέρω με την **παρ. 5 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002**: «Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται». Συνεπώς, το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος οφείλει να προσκομίσει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της μεταξύ άλλων προσκόμισε:

α) δύο δηλώσεις καταπιστεύματος με ημερομηνία/2008 βάσει των οποίων η εταιρεία κατέχει τις μετοχές της εταιρείας ως καταπιστευματοδόχος για τον Οι εν λόγω δηλώσεις φέρουν την από/2016 Επισημείωση της Χάγης.

β) την από/2016 δήλωση του Συμβολαιογράφου, βάσει της οποίας από έλεγχο των αρχείων που τηρούνται στην εταιρεία,

προκύπτει ότι από την ημερομηνία σύστασης της εταιρείας ήτοι/2008 μέχρι και σήμερα, μοναδικός τελικός δικαιούχος των μετοχών είναι ο κύριος

γ) την από/2016 "Γνωστοποίηση για τη μεταβίβαση ή παράδοση μετοχών" (σύμφωνα με το άρθρο 120 (3) του νόμου περί εταιρειών της) της εταιρείας(προσφεύγουσας) βάσει της οποίας γνωστοποιείται η μεταβίβαση 2.499 κοινών μετοχών προς τον και ότι η ανωτέρω μεταβίβαση έχει καταχωρηθεί στην εταιρεία την/2016.

δ) την από/2016 βεβαίωση του Μητρώου Εταιρειών της (Registry of Companies), βάσει της οποίας προκύπτει ότι σύμφωνα με τα αρχεία, σημερινοί μέτοχοι (ήτοι κατά την/2016) της είναι ο ο οποίος κατέχει 2.499 κοινές μετοχές αξίας 1 ευρώ εκάστης και η εταιρεία η οποία κατέχει 1 κοινή μετοχή αξίας 1 ευρώ.

ε) την από/2016 ένορκη βεβαίωση του, διαχειριστή της εταιρείας, με την οποία βεβαιώνει ότι η εταιρεία δρα ως εμπιστευματούχος και εν προκειμένω, κατείχε το συνολικό εκδοθέν μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας σε εμπίστευμα υπέρ του κυρίου για την περίοδο μεταξύ/2008 και/2016.

στ) την από/2016 γνώμη των και, δικηγόρων, επί της νομικής φύσης της σχέσης μεταξύ της και του Επί του εν λόγω εγγράφου επισημαίνουμε τα ακόλουθα σημεία: ι) στο κεφάλαιο Β (Περίληψη) αναφέρεται ότι: "τα εμπιστευματικά δικαιώματα του κ. στα μερίδια (τα οποία δημιουργήθηκαν χάριν των Δηλώσεων Εμπιστεύματος) μπορούν να ερμηνευθούν ότι παρέχουν σε αυτόν τα δικαιώματα τα οποία είναι κοντά σε αυτά που έχουν αποκτηθεί μέσω άμεσης κατοχής μεριδίων στη". Περαιτέρω στο κεφάλαιο Δ της ως άνω γνώμης, ομοίως αναφέρεται ότι: "Επομένως, παρότι όλα τα δημόσια έγγραφα στη θα δείχνουν την ως μέτοχο στα μητρώα της, τα εμπιστευματικά δικαιώματα του κ. στα μερίδια μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης θα μπορούσαν να ερμηνευτούν ότι παρέχουν σε αυτόν τα ίδια δικαιώματα που θα του είχαν παρασχεθεί εάν ήταν άμεσα μέτοχος της"

Επειδή, σύμφωνα με την από/2015 προσκομισθείσα δήλωση της, δικηγόρου, προκύπτει ότι :"Σύμφωνα με τον νόμο της κανένα δημόσιο αρχείο δεν τηρείται από την Αρχή Χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών της σχετικά με τον τελικό δικαιούχο /ους των επιχειρήσεων της Η όπως και όλοι οι άλλοι ελεγχόμενοι πάροχοι εταιρικών υπηρεσιών και υπηρεσιών καταπιστευματοδόχου έχει την υποχρέωση να προσδιορίζει και να τηρεί αρχεία του τελικού δικαιούχου/ων των μετοχών....." Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν υπάρχουν κανόνες δημοσιότητας στο δίκαιο περί εταιρειών της, ούτε δημόσια αρχεία από τα οποία να

βεβαιώνονται οι τελικοί κάτοχοι των μετοχών των εταιρειών, αλλά εναπόκειται σε κάθε εταιρεία να τηρεί σχετικό αρχείο.

Επειδή, τα προσκομισθέντα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα, έχουν τη μορφή, είτε γνωμοδοτήσεων που παρέχουν μία πιθανή ερμηνεία, χωρίς όμως να αποφαίνονται μετά βεβαιότητας, είτε δηλώσεων των εμπλεκομένων μερών, χωρίς να συνοδεύονται από άλλο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει, πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι κατά τα κρινόμενα έτη τελικός δικαιούχος των μετοχών της προσφεύγουσας ήταν ο

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα δύο καταπιστεύματα είναι ιδιωτικά συνταχθέντα έγγραφα και δεν περιβάλλονται με τον τύπο δημοσίου εγγράφου. Άλλωστε, η σφραγίδα του συμβολαιογράφου που τέθηκε επ' αυτών στις/2016, βεβαιώνει μόνο το ακριβές αντίγραφο από τα πρωτότυπα των εγγράφων που προσκομίσθηκαν σε αυτόν από τα συμβαλλόμενα μέρη και δεν πρόκειται σε καμία περίπτωση για αντίγραφα εγγράφων που τηρούνται στο αρχείο του συμβολαιογράφου.

Επειδή το μοναδικό έγγραφο που προέρχεται από δημόσια αρχή της, ήτοι η από/2016 βεβαίωση του Μητρώου Εταιρειών (Registry of Companies), βεβαιώνει τα υφιστάμενα κατά την/2016 στοιχεία των μετόχων της, χωρίς να κάνει καμία αναφορά στους κατόχους των επίμαχων μετοχών κατά τα έτη 2008 έως και 2012 που αφορούν την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Ως εκ τούτου, τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν αποτελούν επαρκή στοιχεία και δεν αποδεικνύουν ότι τελικός δικαιούχος των μετοχών ήταν κατά τα έτη 2008 έως και 2012 ο Συνεπώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, οι προϋποθέσεις που θέτουν οι ΠΟΛ 1125/2003, 1093/2010 και 1114/2011 αντίκεινται στο ρυθμιστικό πλαίσιο του ν.3091/2002, το Σύνταγμα, την ΕΣΔΑ και το Ευρωπαϊκό Δίκαιο, δεν δύναται να κριθεί στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2015 Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ.-/.....-2015,-/.....-2015,

...../.....-2015 και/.....-2015, προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

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

1) Διαχειριστική περίοδος 2009 (υφιστάμενα ακίνητα την 01/01/2009)

Διαφορά φόρου	60.835,25 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	73.002,30 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	133.837,55 €

2) Διαχειριστική περίοδος 2010 (υφιστάμενα ακίνητα την 01/01/2010)

Διαφορά φόρου	274.730,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	329.676,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	604.406,35 €

3) Διαχειριστική περίοδος 2011 (υφιστάμενα ακίνητα την 01/01/2011)

Διαφορά φόρου	274.730,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	329.676,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	604.406,35 €

4) Διαχειριστική περίοδος 2012 (υφιστάμενα ακίνητα την 01/01/2012)

Διαφορά φόρου	274.730,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (110%)	302.203,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	576.933,34 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).