



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

26/05/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1948

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

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 αριθ.Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4.Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜκατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου
		Ε.Φ.Α.	01/01/2003		
		Ε.Φ.Α.	01/01/2004		
		Ε.Φ.Α.	01/01/2005		
		Ε.Φ.Α.	01/01/2006		
		Ε.Φ.Α.	01/01/2007		

		Ε.Φ.Α.	01/01/2008		
		Ε.Φ.Α.	01/01/2009		

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με έδρα στην Κυπριακή Δημοκρατία και ιδιοκτήτρια ακινήτων στην Ελλάδα, πλήρης έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις από 01.01.2003 έως 31.12.2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ

Περί απαλλαγής από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων της εταιρείας ως ανήκουσας σε ναυτιλιακά συμφέροντα, περί αγοράς των ακινήτων της πριν από την 1-1-2003 με συνάλλαγμα ναυτιλιακής προέλευσης, εισαχθέν πριν από την αγορά των ακινήτων, το ύψος του οποίου καλύπτει το πραγματικό κόστος αγοράς αυτών

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ

Περί της συναγόμενης απόρριψης της από 30-12-2011 έγγραφης επιφύλαξης επί της τροποποιητικής δήλωσης Ε.Φ.Α. του έτους 2010.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Α) Η Υπηρεσία μας είναι αναρμόδια να κρίνει την υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου ακινήτων για το έτος 2010, εφόσον εκκρεμεί η απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου.

Β) Ο εκδοθείς νόμος 3842/2010 δημοσιεύθηκε στις 23/04/2010 και δεν έχει αναδρομική ισχύ.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα Λιβερία (από 13-4-2010 η έδρα της μεταφέρθηκε στην Κύπρο) και είναι ιδιοκτήτρια ακινήτων στην Ελλάδα με τη μορφή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ιδιοκτησίας ακινήτου.

Επειδή Η προσφεύγουσα είχε στην κυριότητα στην Ελλάδα ακίνητα όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή βάσει της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.3091/2002 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας «Ειδικός φόρος επί των ακινήτων» 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. Βάσει της παρ. 2 του ίδιου νόμου «2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους: ... γ) ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132/Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Α.Ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82/Α'), το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77/Α'), το Ν. 814/1978(ΦΕΚ144/Α') και το Ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142/Α') και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Επίσης εταιρείες για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές εταιρείες του Α.Ν. 89/1967 όπως ισχύει, αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους. **Επίσης εταιρείες που μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού ανήκουν σε ναυτιλιακά συμφέροντα για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2003, εφόσον τα χρήματα που έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα.**

Επειδή βάσει της με αριθ. ΠΟΛ. 1125/ 25 Νοεμβρίου 2003, Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία καθορίστηκαν τα δικαιολογητικά για την εξαίρεση των εταιρειών από τον ειδικό φόρο ακινήτων ορίζονται τα ακόλουθα: «όταν συντρέχει κατά νόμο περίπτωση εξαίρεσης από τη καταβολή του ειδικού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 και τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 15 του Ν. 3193/2003, απαιτείται να τηρούνται από τις εξαιρούμενες εταιρείες κατ' έτος, τα εξής δικαιολογητικά, που θα αναφέρονται στην 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας:... 4. Επικυρωμένο αντίγραφο της άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα και βεβαίωση από την αρμόδια δημόσια αρχή ότι δεν έχει ανακληθεί η άδεια εγκατάστασης, αν η εταιρεία είναι ναυτιλιακή και έχει εγκατασταθεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967.5. Επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου εθνικότητας των πλοίων, αν πρόκειται για πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων. ...7. **Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδας για την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, με το οποίο έγινε η αγορά του ακινήτου ή αρχικά του οικοπέδου, πράγμα το οποίο πρέπει να αναφέρεται και στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς, αν η εταιρεία ανήκει σε ναυτιλιακά συμφέροντα.**

Σε περίπτωση που στη βεβαίωση της Τράπεζας αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά ακινήτου δεν απαιτείται να αναγράφεται τούτο και στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

Σε περίπτωση που στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο γίνεται μνεία του παραστατικού εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος, δεν απαιτείται και η βεβαίωση από την οικεία Τράπεζα».

Επειδή βάσει της εγκυκλίου με **αρ. πρωτ.: Δ13 ΦΜΑΠ 1149829 ΕΞ 2014/10.11.2014** της Γενικής Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι:

«Σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπως ίσχυε για τις δηλώσεις ΕΦΑ των ετών 2003 έως και 2009, απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων τα ακίνητα εταιρειών ναυτιλιακών συμφερόντων, που είχαν αποκτηθεί από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002, εφόσον τα χρήματα που είχαν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών, προέρχονταν από ναυτιλιακή δραστηριότητα. Με την παράγραφο 7 της υπ' αριθ. 1106005/506/0013 ΠΟΛ.1125/25.11.2003 (ΦΕΚ 1827/2003 τ. Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εξαίρεση εταιρειών από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων», ορίσθηκε ότι, προκειμένου να εξαιρεθούν αυτά τα νομικά πρόσωπα, απαιτείται να προσκομίζονται:

«Βεβαίωση από Τραπεζικό Κατάστημα της Ελλάδας για την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, με το οποίο έγινε η αγορά του ακινήτου ή αρχικά του οικοπέδου, πράγμα το οποίο πρέπει να αναφέρεται και στο σχετικό συμβόλαιο αγοράς, αν η εταιρεία ανήκει σε ναυτιλιακά συμφέροντα.

Σε περίπτωση που στη βεβαίωση της Τράπεζας αναφέρεται ότι η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος έγινε για την αγορά ακινήτου δεν απαιτείται να αναγράφεται τούτο και στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο.

Σε περίπτωση που στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο γίνεται μνεία του παραστατικού εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος, δεν απαιτείται η βεβαίωση από την οικεία Τράπεζα.» Από τα ανωτέρω προκύπτουν ότι:

1. Για τον Ειδικό Φόρο επί των ακινήτων, εταιρείες ναυτιλιακών συμφερόντων θεωρούνται οι εταιρείες, οι οποίες είχαν εισάγει άμεσα ή έμμεσα στην Ελλάδα ναυτιλιακό συνάλλαγμα, προκειμένου να αποκτήσουν ακίνητο (στην Ελλάδα) μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους.
2. Η αγορά του ακινήτου πρέπει να είχε πραγματοποιηθεί με ναυτιλιακό συνάλλαγμα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2002.
3. Για την απόδειξη εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος αρκεί βεβαίωση Τραπεζικού Καταστήματος της Ελλάδας και δεν απαιτείται η προσκόμιση των παραστατικών εισαγωγής του ναυτιλιακού συναλλάγματος.

4. Η βεβαίωση εισαγωγής ναυτιλιακού συναλλάγματος πρέπει να αναφέρεται στη χρονολογία αγοράς του ακινήτου (είτε προγενέστερη της αγοράς είτε την ίδια ημέρα της αγοράς). Η βεβαίωση αυτή είναι ισχυρή, ανεξάρτητα αν η ημερομηνία έκδοσής της είναι μεταγενέστερη.

5. Το ποσό του ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν πρέπει να υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ή του τιμήματος, εφόσον αυτό υπερβαίνει την αντικειμενική αξία. Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, το ναυτιλιακό συνάλλαγμα δεν μπορεί να είναι μικρότερο της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας που καθορίστηκε από τη φορολογική αρχή για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (σχετ. η γνωμοδότηση με αριθμό 36/2012 του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1113/4.5.2012).

6. Αν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά καλύπτουν την αγορά οικοπέδου και επ' αυτού κατασκευάζεται κτίσμα σε χρόνο μεταγενέστερο της αγοράς, η απαλλαγή καταλαμβάνει και το κτίσμα.

7. Η εταιρεία αντιμετωπίζεται ως ναυτιλιακών συμφερόντων ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία, μετά την αγορά του ακινήτου, δεν ανήκει πλέον σε ναυτιλιακά συμφέροντα. Η ανωτέρω απαλλαγή ίσχυσε για τα έτη 2003 έως και 2009, και δεν ισχύει από το έτος 2010 και επόμενα, γιατί καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'), με τις οποίες αντικαταστάθηκε ολόκληρο το άρθρο 15 του ν.3091/2002.

Συνεπώς, για τα έτη 2010 και επόμενα, ακίνητα τα οποία είχαν αποκτηθεί οποτεδήποτε με την εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος δεν απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, εκτός αν υπάγονται σε άλλη απαλλακτική διάταξη του νόμου».

Επειδή βάσει της ΠΟΛ **1113/4.5.2012** Με τη γνωμοδότηση 36/2012 του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι η απαλλακτική διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που το εισαγόμενο συνάλλαγμα αντιστοιχεί στην πραγματική (αγοραία) αξία του αγορασθέντος ακινήτου, όπως αυτή καθορίστηκε από τη Φορολογική Αρχή (και οριστικοποιήθηκε στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 8 της παρ. 3 του ν. 1521/1950) και όχι στην τυχόν χαμηλότερη αξία, που δηλώθηκε αρχικώς από τον υπόχρεο και τούτο γιατί, η, οριστικοποιηθείσα αξία του αγορασθέντος ακινήτου επέχει θέση της αληθούς αγοραίας αξίας αυτού, η οποία δεν δύναται, πλέον, να τεθεί υπό αμφισβήτηση.

Επειδή από το περιεχόμενο των βεβαιώσεων της τράπεζας δεν προκύπτει με ασφάλεια και αδιαμφισβήτητα η εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος για την κάλυψη της αντικειμενικής αξίας αγοράς του ακινήτου, κατά συνέπεια αυτών δεν αποδεικνύεται ότι η αντικειμενική αξία του αγορασθέντος ακινήτου καλύπτεται με εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα, ώστε να απαλλάσσεται από τον Ε.Φ.Α. του άρθρου 15 παρ1 του Ν. 3091/2002.

Επειδή στην επιστολή με αριθμ πρωτ., ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας επικαλείται έμμεση εισαγωγή συναλλάγματος. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι ο τελικός μέτοχος και πραγματικός

δικαιούχος της εταιρείας, είναι ο κος, ο οποίος χρηματοδότησε την αγορά των ακινήτων με μερίσματα, που διανεμήθηκαν κατά τα έτη 1997, 2000 και 2002 από πλοιοκτήτριες εταιρείες και ότι τα χρήματα που εισήχθησαν για την αγορά ακινήτων αποτελούν ναυτιλιακό συνάλλαγμα και προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα πλοίων από τη διαχείριση της εταιρείας.

Επειδή ,σύμφωνα με το προσκομισθέν μετοχολόγιο, μέτοχοι της ήταν με χρονολογική σειρά οι κάτωθι:

Α) Οι αλλοδαπές (Λιβεριανές) εταιρίες με την και, οι οποίες είχαν το σύνολο των μετοχών της εταιρείας.

Β) Στις 6/03/2000 μία από τις παραπάνω εταιρείες συγκεκριμένα η απέκτησε το σύνολο των μετοχών της εταιρείας,

Γ) Στις 5/08/2002 η Λιβεριανή εταιρεία απέκτησε το σύνολο των μετοχών και

Δ) Στις 15/12/2009 η κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία απέκτησε εξ ολοκλήρου τις μετοχές της ελεγχόμενης εταιρείας.

Μέτοχος των ανωτέρω εταιρειών, σύμφωνα με το υπόμνημα του νόμιμου εκπροσώπου, ήταν ο κ., όμως από τον έλεγχο των προσκομισθέντων μετοχολογίων τους, προέκυψαν τα κάτωθι:

α) Τα προσκομισθέντα μετοχολόγια είναι απλά αντίγραφα, τα οποία δεν είναι δυνατόν να επαληθευτούν και πιστοποιηθούν όσον αφορά τη γνησιότητά τους από τις Λιβεριανές Αρχές. (συν. νο 5).

β) Το φυσικό πρόσωπο το οποίο κατέχει για κάθε έτος τις μετοχές των παραπάνω εταιρειών δεν προκύπτει επαρκώς από τα μετοχολόγια της και της που προσκομίσθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να θεωρηθεί ναυτιλιακών συμφερόντων καθόσον από τα προσκομισθέντα μετοχολόγια σε συνάρτηση με τα λοιπά δικαιολογητικά δεν πιστοποιείται η παραπάνω αναφερόμενη έμμεση εισαγωγή ναυτιλιακού συναλλάγματος, καθόσον δεν αποδεικνύεται-πιστοποιείται η σχέση του κ. ούτε με την ελεγχόμενη εταιρεία, ούτε με τις παραπάνω εταιρείες.

Επειδή, από τις βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος δεν προκύπτει ότι η εισαγωγή συναλλάγματος πραγματοποιήθηκε από ναυτιλιακές εταιρείες ή από την διαχειρίστρια εταιρεία για λογαριασμό της ελεγχόμενης εταιρείας

Επειδή, όσον αφορά την επιβολή του φόρου για τα ακίνητα κατά την 1/1/2010 , με το Αρ. Πρωτ: Δ13 ΦΜΑΠ 1084899 ΕΞ 2012 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών, που δόθηκε σε απάντηση της υπ' αριθμ.7428/28-3-2012 αναφοράς της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ αναφέρονται τα εξής: Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330Α724-12-2002), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α723-04-2010), επιβάλλεται ειδικός ετήσιος φόρος 15% επί της αξίας ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ.3 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα ή επικαρπία, ενώ με τις παρ. 2, 3 και 4 του ίδιου άρθρου θεσπίζονται εξαιρέσεις από την υποχρέωση της παρ. 1. Σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων απαλλάσσονται, ανώνυμες εταιρείες οι οποίες έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή, εφόσον συμμετέχουν σ' αυτές νομικά πρόσωπα, δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες τους και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

Επιπλέον, από το έτος 2010, αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιριών των περιπτώσεων α', β', γ' της παρ. 3 του άρθρου 3 ανήκει σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, για να χορηγηθεί η απαλλαγή απαιτείται, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, δηλαδή θα πρέπει να συντρέχουν και σε αυτά οι αναφερόμενες στην παρ. 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' προϋποθέσεις, εφόσον όμως υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους. 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. Συγκεκριμένα, προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή, εάν πρόκειται για ημεδαπή εταιρεία, απαιτείται 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 εταιρία εγκατεστημένη σύμφωνα με το καταστατικό της σε χώρα Κράτος-Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαιτείται 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. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιο, από τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά πρέπει να προκύπτει ότι οι μετοχές των ανωνύμων 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. Σε κάθε περίπτωση για την απόδειξη των φυσικών προσώπων, τα στοιχεία αυτών πρέπει να προκύπτουν από βεβαίωση της αρμόδιας αρχής και όχι από ιδιωτικό έγγραφο, εκδιδόμενο από όργανα του νομικού προσώπου. Είναι αυτονόητο ότι, προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή, απαιτείται η προσκόμιση του συνόλου των προβλεπόμενων στην Α.Υ.Ο. δικαιολογητικών, τα οποία πρέπει να συμφωνούν μεταξύ τους. Τέλος, για την εξαίρεση της εταιρείας από την καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, απαιτείται τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές της, όπως αυτά προκύπτουν από τη βεβαίωση της αρμόδιας αρχής, να έχουν Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα. Κατόπιν των ανωτέρω, σαφώς συνάγεται ότι, προκειμένου να ισχύει η εν λόγω απαλλαγή της περ. α' της παρ. 57 του ν. 3842/2010, θα πρέπει οι μετοχές να είναι ονομαστικές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 15 του Ν.3091/2002 <<Ειδικός φόρος επί των ακινήτων>>, όπως ισχύει με την παρ.1 του άρθρου 57 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), σύμφωνα με την περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου, από την 1η Ιανουαρίου 2010:

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. (σ.σ. βλ. πλέον [άρθρο 2](#) σε συνδυασμό με το [άρθρο 65](#) του ν. 4172/2013), 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 την παρ.2 του άρθρου 9 ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-7-2013), οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ.5, 5 παρ.1 και 17 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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.17 του ν.3091/2002 χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Επειδή κατά την 1/1/2010 η έδρα της προσφεύγουσας ήταν ακόμα στη Λιβερία και η μεταφορά στην Κύπρο έγινε την 13/4/2010, η δε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 του ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α723-04-2010) ορίστηκε από 1/1/2010 , με την μεταφορά της έδρας στην Κύπρο δεν απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο των ακινήτων κατά την 1/1/2010 που η έδρα της ήταν στην Λιβερία(Μη συνεργάσιμο κράτος σύμφωνα με το άρθρο 65 Ν 4172/2013)

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από σχετική έκθεση ελέγχου ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΤΩΝ (Ε.Φ.Α.) του επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν των παραπάνω:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Α)Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ, ενδικοφανούς προσφυγής της , Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) του Προϊσταμένου του Ν. 3091/2002 για ακίνητα που υπήρχαν την 01/01/2003-01/01/2009 .

Β)Την απόρριψη της έγγραφης επιφύλαξης που συνόδεψε την τροποποιητική δήλωση ειδικού φόρου ακινήτων για το έτος 2010(ακίνητα που βρίσκονται στην κυριότητά της τν 1/1/2010)

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

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΟ
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2003			
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2004			
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2005			
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2006			
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2007			
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2008			
	21/12/2015	Ε.Φ.Α.	01/01/2009			

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ